



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

РАЗЪЯСНЕНИЯ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ
ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ
«ЗАПАСЫ» (ФСБУ 5/2019)

УЧЕБНО – МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

М.А. ШАДРИНА, И.В. ХАРЧЕВА

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ
ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ
«ЗАПАСЫ» (ФСБУ 5/2019)
МЕТОДИЧЕСКИЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

НП «Институт профессиональных бухгалтеров
Московского региона»
Москва
2022

УДК 657
ББК

Ш

Рецензенты:

И.Н. Ложников, член Президентского совета НП «ИПБ России», председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, государственный советник РФ I класса, заслуженный экономист России, доцент;

Н.В. Родителева, главный специалист — эксперт Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, референт государственной гражданской службы I класса;

С.А. Табалина, член комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР», старший научный сотрудник НИФИ Минфина России;

В.О. Колик, член Комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР»

Шадрина М.А.

Ш

Разъяснения по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019): учебное пособие / М.А. Шадрина, И.А. Харчева. — Москва : НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2022. — 202 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).

ISBN 978-5-6040799-4-2

В Разъяснениях по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019) раскрыт порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах организаций, в том числе порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности операций по признанию, оценке, организации первичного, синтетического и аналитического учета запасов в организации.

Разъяснения не являются нормативным актом по бухгалтерскому учету. Настоящие разъяснения могут использоваться специалистами организаций, осуществляющих учет запасов, их использование и оценку, управление запасами (за исключением некоммерческих организаций, кредитных организаций, не кредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)).

Разъяснения разработаны в соответствии с требованиями нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 января 2022 г.

УДК
ББК

© Шадрина М.А., Харчева И.А.,
2022

ISBN 978-5-6040799-4-2

Общие положения

1. Настоящие разъяснения по применению ФСБУ 5/2019 «Запасы» являются частью серии методических рекомендаций и разъяснений по бухгалтерскому учету, публикуемых НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

Настоящие разъяснения могут использоваться собственниками, членами ревизионных комиссий (ревизорами), руководителями, лицами ответственными за оперативное корпоративное управление, бухгалтерами, аналитиками, сотрудниками отделов (служб) внутреннего контроля и аудита и иными лицами и специалистами, осуществляющими операции и контроль за операциями по формированию и использованию запасов обществ с ограниченной ответственностью, акционерных обществ и производственных кооперативов.

Разъяснения содержат комплексную информацию о порядке бухгалтерского учета запасов коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций и некредитных финансовых организаций.

Разъяснения разработаны в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 января 2022 г.

В настоящих разъяснениях не рассматриваются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, применяемые экономическими субъектами в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Настоящие разъяснения содержат комплексную информацию об общем порядке учета запасов.

1. Термины и определения

1.1. В разъяснениях используются следующие термины и определения в значениях нормативно-правовых актов, регулирующих получение, оценку, использование запасов и их бухгалтерский учет (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Термины и определения

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|-------|--|--|
| 1 | Запасы — это активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев | Пункт 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» |
| 2 | Активы — хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем | Пункт 7.2 «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России» |
| 3 | Операционный цикл — это промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов. В случае, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет 12 месяцев | Пункт 68 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» |
| 4 | Расходы — это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, | Пункт 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» |

Продолжение табл. 1.1

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|----------|--|---------------------------------|
| | за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) | |
| 5 | Сырье — это продукты труда, подвергшиеся ранее воздействию труда и предназначенные для дальнейшей переработки | Для целей настоящих Разъяснений |
| 6 | Материалы — продукция первичной переработки сырья, предназначенная для вторичной обработки и получения продукции для конечного использования | Для целей настоящих Разъяснений |
| 7 | Топливо — это вещество, способное выделять энергию в ходе определенных процессов, которую можно использовать для производственных и хозяйственных целей | Для целей настоящих Разъяснений |
| 8 | Запасная часть — изделие, деталь, являющаяся составной частью более крупного (составного) изделия, предназначенная для замены находившейся в эксплуатации такой же части с целью ремонта (поддержания или восстановления исправного или работоспособного состояния изделия) | Для целей настоящих Разъяснений |
| 9 | Комплектующие изделия — продукция высокой степени готовности использования, требующая для приобретения функционального назначения сборки или сшивания (склеивания), в том числе к ним относятся детали и узлы собственного производства | Для целей настоящих Разъяснений |
| 10 | Полуфабрикаты — это сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. При производстве продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, составляя ее материальную основу | Для целей настоящих Разъяснений |

1. Термины и определения

Продолжение табл. 1.1

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|-------|---|---------------------------------|
| 11 | Тара — это изделие, обеспечивающее сохранность продукции в процессе хранения, транспортировки, складирования и др. | Для целей настоящих Разъяснений |
| 12 | Инструмент — орудие, в том числе ручное, для производства каких-либо работ | Для целей настоящих Разъяснений |
| 13 | Инвентарь — совокупность инструментов и приспособлений для проведения тех или иных работ | Для целей настоящих Разъяснений |
| 14 | Специальная одежда — средства индивидуальной защиты работников организации. В состав специальной одежды входят: собственно специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и др.) | Для целей настоящих Разъяснений |
| 15 | Специальная оснастка — это специальные приспособления, специальное оборудование, которые обеспечивают условия для производства строительных работ, выпуска конкретных видов продукции, осуществления специфических технологических операций | Для целей настоящих Разъяснений |
| 16 | Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством, предназначена для продажи в ходе обычной деятельности организации | Пункт 3 ФСБУ ый2019 «Запасы» |

Продолжение табл. 1.1

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|-------|---|--|
| 17 | Товары — это запасы, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности без дополнительной обработки | Пункт 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» |
| 18 | Незавершенное производство — затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи | Пункт 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» |
| 19 | Единица учета запасов — номенклатурный номер, инвентарный номер, партия, однородная группа, отдельный объект или иная единица. По каждому виду запасов организация применяет единицы измерения, в которых определяется количество запасов при оприходовании на склад, отпуске со склада и отражении в бухгалтерском учете. Это могут быть весовые, объемные, линейные, штучные единицы измерения | Пункт 6 ФСБУ 5/2019 «Запасы» |
| 20 | Затраты — выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанные с приобретением (созданием) запасов, а также затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг | Для целей настоящих Разъяснений |
| 21 | Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между | МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» |

1. Термины и определения

Продолжение табл. 1.1

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|----------|---|--|
| | <p>участниками рынка на дату оценки. В тех случаях, когда цена на идентичный актив или обязательство не является наблюдаемой на рынке, организация оценивает справедливую стоимость, используя другой метод оценки, который обеспечивает максимальное использование релевантных наблюдаемых исходных данных и минимальное использование ненаблюдаемых исходных данных</p> | |
| 22 | <p>Отпуск запасов в производство по средней себестоимости — расчет себестоимости единицы учета запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало периода (месяц или другой, определенный организацией период), и поступивших запасов в течение данного периода. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов</p> | <p>Пункт 39 ФСБУ 5/2019 «Запасы»</p> |
| 23 | <p>Отпуск запасов в производство по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО) — основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений</p> | <p>Пункт 40 ФСБУ ый2019 «Запасы»</p> |

Окончание табл. 1.1

| № п/п | Термин (определение) | Нормативный правовой акт |
|----------|--|-------------------------------------|
| 24 | Неотфактурованные поставки — представляют собой запасы, которые при поступлении в организацию от известного поставщика оказались без товаросопроводительных документов, необходимых для определения их фактической себестоимости или были обнаружены ошибки в их оформлении | Для целей настоящих Разъяснений |
| 25 | Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой возможно продать запасы в том виде, в котором организация продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществлению продажи | Пункт 19 ФСБУ 5/2019 «Запасы» |
| 26 | Рыночная стоимость — наиболее вероятная цена, по которой актив может быть продан на активном рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, и не обязаны ее совершать, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства | Для целей настоящих Разъяснений |

2. Экономическая характеристика и правовое регулирование запасов

2.1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЗАПАСОВ

2.1.1. К основным характеристикам, определяющим экономическую сущность запасов, можно отнести:

- прямую или косвенную связь с процессом производства товаров, работ, услуг;
- материально-вещественную форму;
- потребление и (или) использование в процессе производства или управленческих нужд;
- возможность обращения в денежные средства за период не более одного года или не более одного операционного цикла.

К запасам относятся следующие их виды с позиции нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Материалы. К материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы. Также к материалам можно отнести: инструменты, инвентарь, если эти активы нельзя отнести к основным средствам по критерию периода использования: до 12 месяцев — запасы, а свыше — основные средства.

Готовая продукция. Конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Товары и готовая продукция в пути. Товары и готовая продукция, которые переданы контрагентам до момента

признания выручки. Например, это могут быть товары, переданные на комиссию, товары и готовая продукция, права собственности на которые не перешли к покупателю в связи оговорками (ковенантами) в договоре.

Незавершенное производство. Произведенные затраты, необходимые для завершения производства продукции в будущем периоде (будущих периодах).

2.1.2. Также с позиции ФСБУ 5/2019 «Запасы» к ним относятся следующие.

Объекты недвижимости, которые организация купила или построила (либо строит) для последующей продажи. При условии, что продажа недвижимости в этом случае должна относиться к обычной деятельности организации.

Объекты интеллектуальной собственности (ИС), которые организация купила, создала или создает в настоящее время для продажи. Обычная деятельность организации при этом должна включать в себя продажу объектов интеллектуальной собственности. Например, это могут быть компьютерные программы, цифровые двойники. Затраты, которые организация несет в процессе создания предназначенного для продажи объекта интеллектуальной собственности, признаются запасами (незавершенное производство).

2.2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ

2.2.1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.06.2018). Статья 506. Договор поставки. Статья 535. Договор контрактации. Статья 567. Договор мены. Статья 572. Договор дарения.

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020).

Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н (зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837)).

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99(утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)).

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99(утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020)).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015)).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по преобразуемой деятельности» ПБУ 16/02(утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (ред. от 05.04.2019)).

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»(утв. приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021)).

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (далее – МСФО (IFRS) 13, приказ № 217н).

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению(утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010)).

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018)).

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010)).

2.2.2. Важную роль в организации учета запасов играют подзаконные акты, регулирующие в том числе величины норм естественной убыли различных видов запасов. Ниже приведены некоторые из них. Полный перечень приведен в Приложении 1.

Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» (ред. от 26.03.2014).

Приказ Минфина России от 11.12.2020 № 303н «Об утверждении норм естественной убыли при производстве и обороте (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, за исключением производства сельскохозяйственными товаропроизводителями (организациями, индивидуальными предпринимателями, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами), признаваемыми таковыми в соответствии с Федеральным законом «О развитии сельского хозяйства», вина, игристого вина (шампанского) из собственного винограда» (зарегистрировано в Минюсте России 28.12.2020 № 61869).

Приказ Минэнерго России от 16.04.2018 № 281 «Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при хранении» (зарегистрировано в Минюсте России 08.08.2018 № 51824).

Приказ Минсельхоза РФ № 569, Минтранса РФ № 164 от 19.11.2007 «Об утверждении норм естественной убыли комбикормов при перевозке» (зарегистрировано в Минюсте РФ 25.12.2007 № 10806).

Приказ Минэкономразвития РФ от 31.03.2003 № 95 «Об утверждении Методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли».

Информации Минфина России от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации».

Также профильные министерства и ведомства могут разрабатывать рекомендации по учету запасов. Например, приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 № 26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях», постановление Госгортехнадзора РФ от 17.09.1997 № 28 «Об утверждении Инструкции о порядке списания запасов полезных ископаемых с учета предприятий по добыче полезных ископаемых» (вместе с «РД-07-203–98...», утв. Госгортехнадзором РФ, МПР РФ 18.07.1997 № 121-1).

3. Первичные документы по учету запасов

3.1. Операции по учету запасов отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов. Все формы первичных учетных документов определяются руководителем экономического субъекта и разрабатываются лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. При разработке собственных первичных учетных документов организации имеют право в качестве образца использовать и унифицированные формы, ранее утвержденные Росстатом, утвердив их в составе учетной политики для целей бухгалтерского учета. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они содержат обязательные реквизиты, указанные в ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Перечень реквизитов по отдельным первичным документам может быть расширен другими нормативными актами. При составлении собственных документов следует также соблюдать правила по оформлению документов, приведенные в ГОСТ Р 7.0.97–2016 «Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Организационно-распорядительная документация. Требования к оформлению документов» (утв. приказом Росстандарта от 08.12.2016 № 2004-ст).

Первичный учет запасов организуется в соответствии с требованиями ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

3.2. Первичными документами по учету движения запасов могут быть: договоры купли-продажи, договоры поставки, договоры дарения, доверенности, накладные, счета, бухгалтерские справки, выписки банка. К сопроводительным документам будут относиться: спецификации, сертификаты и др.

Для учета движения (поступления, внутреннего перемещения и выбытия, оформления брака) и отражения резуль-

3. Первичные документы по учету запасов

татов инвентаризации запасов могут быть использованы следующие унифицированные документы (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Первичные документы по учету запасов

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|---|--|
| 1 | М-2 (М-2а) | Доверенность. Применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей | Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а |
| 2 | М-4 | Приходный ордер. Применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки | Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а |
| 3 | М-8 | Лимитно-заборная карта. Применяется при наличии лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции | Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а |
| 4 | М-11 | Требование-накладная. Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами | Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а |
| 5 | М-17 | Карточка учета материалов. Применяется для учета движения материалов на складе | Постановление Госкомстата России |

3. Первичные документы по учету запасов

Продолжение табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|---|--|
| | | | от 30.10.1997 № 71а |
| 6 | МХ-18 | Накладная на передачу готовой продукции в места хранения. Применяется для учета поступления продукции на склад | Постановление Госкомстата России от 09.08.1999 № 66 |
| 7 | М-15 | Накладная на отпуск материалов на сторону. Применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям | Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а |
| 8 | ТОРГ-1 | Акт о приемке товаров. Применяется при поступлении товаров на склад, если их качество, количество и комплектность соответствует условиям договора и сопроводительным документам | Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 |
| 9 | ТОРГ-2 | Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей. Применяются для оформления приемки товарно-материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению | Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 |

3. Первичные документы по учету запасов

Продолжение табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|--|--|
| | | с данными сопроводительных документов поставщика. Являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю | |
| 10 | ТОРГ-7 | Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары. Применяется на оптовых базах (складах) для отбора товара, тары. Записи данных о завесе тары производятся в журнале на основании приемных товарных документов | Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 |
| 11 | ТОРГ-12 | Товарная накладная. Применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации | Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 |
| 12 | УПД | Универсальный передаточный документ. Рекомендован к применению при передаче ценностей (выполнении работ, оказании услуг) сторонней организации | Письмо ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ |
| 13 | ИНВ-2 | Инвентаризационный ярлык. Применяется для учета фактического наличия сырья, готовой продукции, товаров и прочих материальных ценностей на складах в период проведения инвентаризации в тех случаях, когда по условиям организации | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |

3. Первичные документы по учету запасов

Продолжение табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|--|---|
| | | деятельности (производства) инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материальных ценностей и записать их в инвентаризационную опись | |
| 14 | ИНВ-3 | Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей. Применяется для отражения данных фактического наличия товарно-материальных ценностей (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы и др.) в местах хранения и на всех этапах их движения в организации | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 15 | ИНВ-4 | Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных. Применяется при оформлении инвентаризации стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 16 | ИНВ-5 | Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение. Применяется при инвентаризации товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |

3. Первичные документы по учету запасов

Продолжение табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|---|---|
| 17 | ИНВ-6 | Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути. Применяется для выявления количества и стоимости товарно-материальных ценностей, которые в момент инвентаризации находятся в пути | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 18 | ИНВ-8 | Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них. Применяются при инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них во всех местах хранения и непосредственно в производстве | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 19 | ИНВ-8а | Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях. Применяется при инвентаризации драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях. Данные приводятся в пересчете на чистую массу | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 20 | ИНВ-9 | Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них | Постановление Госкомстата РФ |

3. Первичные документы по учету запасов

Продолжение табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|--|---|
| | | Применяются при инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них во всех местах хранения и непосредственно в производстве | От 18.08.1998 № 88 |
| 21 | ИНВ-19 | Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей. Применяется для отражения результатов инвентаризации, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 22 | ИНВ-24 | Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей. Применяются для оформления проведения инвентаризаций и контрольных проверок правильности проведения инвентаризации | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |
| 23 | ИНВ-25 | Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций. Применяются для оформления проведения инвентаризаций и контрольных проверок правильности проведения инвентаризации. | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |

3. Первичные документы по учету запасов

Окончание табл. 3.1

| № п/п | Номер формы | Наименование и порядок применения | Документ, утвердивший форму |
|-------|-------------|---|---|
| 24 | ИНВ-26 | Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. Применяются для оформления проведения инвентаризаций и контрольных проверок правильности проведения инвентаризации | Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 |

3.3. Экономический субъект устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие запасы с учетом условий поставок, транспортировки, организационной структуры и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

4. Признание запасов

4.01. В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы», к данному виду активов относят:

1) сырье, материалы, топливо, запчасти, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг;

2) инструменты, инвентарь, спецодежда, спецоснастка, тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг. Исключение — объекты, которые являются основными средствами;

3) готовая продукция для продажи;

4) товары, приобретенные у других лиц для продажи;

5) объекты незавершенного производства;

6) недвижимость, приобретенная или созданная для продажи;

7) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи.

4.02. Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

4.1. ЕДИНИЦА УЧЕТА ЗАПАСОВ

4.1.1. При признании запасов необходимо установить единицу учета запаса. Согласно ФСБУ 5/2019 единица учета запасов устанавливается организацией самостоятельно таким

образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах в бухгалтерском учете, а также надлежащий контроль их наличия и движения. В зависимости от вида запасов, характера и порядка приобретения (создания) и (или) потребления (продажи, использования) организация устанавливает в качестве единицы учета запасов номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу. Выбор единицы зависит от характера запасов, порядка их приобретения и (или) использования. Например, при ремонте организация может учитывать песок по тоннам, кирпич — по штукам, а керамическую плитку, обои, краску — по партиям.

4.1.2. Единица запаса может не совпадать с единицами, которые указал в документах поставщик. В приложении 2 приведен пример Акта перевода одной единицы измерения материалов в другую.

При этом номенклатурную единицу целесообразно применять в случае необходимости ведения отдельного аналитического учета однородных материальных запасов, выпущенных разными производителями, имеющих разные артикулы, торговые марки, размеры, сорт. Например, лекарственные средства для медицинского применения, подлежащие предметно-количественному учету, следует учитывать по номенклатурным единицам. К таким лекарственным средствам можно отнести препараты, содержащие сильнодействующие и ядовитые вещества. Также указанный порядок применяется к большинству запасов особого режима хранения, например драгоценные металлы.

Учет **партиями** позволяет отслеживать срок годности запасов и избежать убытков. Партия включает однородные товары, которые поступили от одного поставщика по одному документу или по нескольким документам, но одновременно, а также товары, поступившие от одного поставщика одним видом транспорта. Товары партиями следует учиты-

вать при массовых продажах (например, продукты питания). К уникальным товарам данная единица учета не применяется.

Однородная группа материальных запасов позволяет оптимизировать учетные процедуры, уменьшить затраты, связанные с ведением учета. Например, бумагу для офисной техники разных торговых марок при совпадении количества листов в пачках и формата можно учитывать по однородной группе «Бумага для офисной техники формата А4».

После признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета.

4.2. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ ПРИ ПРИНЯТИИ К УЧЕТУ

4.2.1. При формировании фактической себестоимости приобретения запасов организация имеет право (п. 9 ФСБУ 5/2019) определять их:

- по фактическим ценам приобретения;
- учетным ценам.

Выбранный метод оценки по группе запасов (материалов) закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

4.2.2. Запасы, кроме незавершенного производства и готовой продукции, оцениваются в случае их учета по ценам приобретения, т.е. по фактической себестоимости, в которую следует включить фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в надлежащее состояние и перемещение в место потребления, продажи или использования. К таким затратам относят:

- суммы, уплаченные (подлежащие уплате) поставщику. В них следует учесть все скидки, уступки, вычеты, премии и льготы. При этом возмещаемые налоги и сборы (НДС, акцизы), а также предоплату не учитывают в стоимости запасов, если иное не предусмотрено законодательством о бухгалтерском учете и налогообложении.

- затраты на заготовку и доставку;
- затраты на доведение запасов до надлежащего состояния (затраты на доработку, сортировку, фасовку и улучшение технических характеристик);
- стоимость демонтажа, утилизации запасов и мер по восстановлению окружающей среды;
- иные необходимые затраты.

4.2.3. Так как ФСБУ 5/2019 содержит только общее требование о включении ТЗР в стоимость запасов, то организациям следует установить конкретный порядок их включения в стоимость запасов.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) организации могут приниматься к учету путем:

а) отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;

б) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счетам 10 «Материалы», 41 «Товары»;

в) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость запаса (материала) – ((присоединение к договорной цене запаса (материала)), присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Примерная номенклатура транспортно-заготовительных расходов

| № п/п | Номер и наименование статьи расхода | Содержание расходов |
|-------|-------------------------------------|--|
| 1 | Расходы по транспортировке | <p>Расходы по транспортировке материалов и погрузке их в транспортные средства, подлежащие оплате покупателем сверх продажной цены этих материалов согласно договору купли-продажи поставки и другим подобным договорам, в том числе связанные с оплатой:</p> <p>а) железнодорожных, водных, авиационных и других видов перевозок, включая дополнительные сборы (оплату дополнительных услуг), кроме штрафов</p> <p>б) доставки материалов от станции, порта, пристани назначения до складов организации и разгрузки их силами и средствами специализированных автотранспортных предприятий и других организаций</p> <p>в) автомобильных перевозок до склада организации, осуществляемых поставщиком или специализированными автотранспортными предприятиями либо другими организациями, включая плату за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования</p> |
| 2 | Наценки снабженческих организаций | Наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям |
| 3 | Таможенные платежи | Таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей. |

4. Признание запасов

Продолжение табл. 4.1

| № п/п | Номер и наименование статьи расхода | Содержание расходов |
|-------|--|---|
| | | Оплата за хранение материалов в местах приобретения на железнодорожных станциях, портах, пристанях |
| 4 | Затраты на хранение | Расходы по содержанию специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных предприятием в местах заготовления (закупки) материалов: аренда, ремонт, отопление и освещение зданий (помещений) |
| 5 | Командировочные расходы, связанные с процессами заготовления | Оплата работникам организации командировочных расходов, связанных непосредственно с заготовкой (закупкой) материалов и доставкой (сопровождением их в организацию) |
| 6 | Расходы по таре | <p>1. Стоимость тары, поступившей от поставщиков вместе с поставленной продукцией и оплаченной отдельно сверх стоимости поставленной продукции (кроме сумм предъявленных поставщикам претензий и исков)</p> <p>2. Суммы, удержанные (взысканные) с отправителя тары тарополучателем при оплате стоимости возвращенной тары в возмещение расходов тарополучателя по очистке, промывке и ремонту тары</p> <p>3. Расходы по ремонту возвратной тары, поступившей с поставленными материалами (стоимость израсходованных материалов), за вычетом сумм претензий и исков, предъявленных за повреждение тары поставщикНомери (или) транспортной организации</p> |

4.2. Оценка запасов при принятии к учету

Окончание табл. 4.1

| № п/п | Номер и наименование статьи расхода | Содержание расходов |
|-------|---|---|
| | | 4. Стоимость доставки тары, возвращаемой поставщику или тароремонтной (тарособирающей) организации, если договором (условиями поставки) предусмотрено, что доставка возвратной тары производится за счет таросдатчика, а также в случаях, когда соглашением сторон расходы по доставке возвратной тары распределяются между таросдатчиком и тарополучателем |
| 7 | Недостача и порча материалов в пути | Недостачи и потери от порчи материалов в пути, исчисленные в договорных ценах, в пределах норм естественной убыли, при доставке материальных ценностей транспортом (силами) организации |
| 8 | Содержание заготовительно-складского аппарата | Расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов: |
| | | а) работников заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов |
| | | б) работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и доставкой (сопровождением) их в организацию |
| | | в) работников складов организации, непосредственно занятых приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов |
| | Суммы страховых взносов | |

Если работники организации, перечисленные в п. 8 табл. 4.1, занимаются не только заготовкой, приемкой, хранением и от-

пуском материалов, но и ценностей, относящихся к внеоборотным активам, готовой продукции, полуфабрикатам собственной выработки и т.п., то допускается отнесение затрат по содержанию заготовительно — складского аппарата непосредственно на затраты на производство по соответствующим калькуляционным статьям накладных расходов (счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

4.2.4. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случаях невозможности их отнесения непосредственно по конкретным видам и (или) группам материалов (например, по расходам, связанным с содержанием заготовительно-складского аппарата, оплате услуг сторонних организаций и т.п.), допускается вести учет ТЗР в целом по субсчету к счету 10 «Материалы» или в целом по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Учет на счете 10 «Материалы» организуется с использованием фактических цен.

При применении метода учета ТЗР путем присоединения указанных расходов к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в состав отклонения в стоимости материалов (разницы между фактической себестоимостью приобретаемых материалов и их учетной ценой) входит сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по договорной цене и его учетной ценой.

Сумма отклонений по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

В остатке по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» у организации-покупателя может числиться только стоимость материалов, указанная в расчетных документах поставщика (счет, счет-фактура, платежное требование-поручение и т.п.), на которые от последнего к покупателю перешли права владения, пользования и распоряжения, но сами материалы еще не поступили.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

4.2.5. Для списания ТЗР по отдельным видам или группам материалов рассчитывается средний процент ТЗР ($TЗР_{\%}$):

$$TЗР_{\%} = (TЗР_{Н} + TЗР_{М}) / (M_{Н} + M_{М}) \times 100\%,$$

где $TЗР_{Н}$ – сумма остатка ТЗР на начало месяца; $TЗР_{М}$ – ТЗР за месяц; $M_{Н}$ – сумма остатка материалов на начало месяца; $M_{М}$ – сумма поступивших материалов за месяц.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Для облегчения выполнения работ по распределению ТЗР или величины отклонений в стоимости материалов допускается применение следующих упрощенных вариантов:

- при небольшом удельном весе ТЗР или величины отклонений (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счет 20

«Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости проданных материалов;

- удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц (т.е. без десятичных знаков);
- в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца. Если это привело к существенному недосписанию или излишнему списанию отклонений или ТЗР (более пяти процентных пунктов), в следующем месяце сумма списываемых (распределяемых) отклонений или ТЗР корректируется на указанную сумму прошлого месяца;
- ТЗР или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов. При этом если фактические размеры отклонений или ТЗР отличаются от нормативных размеров, в следующем месяце (отчетном периоде) сумма распределительных отклонений или ТЗР корректируется, т.е. увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце (отчетном периоде). Остатки ТЗР или величина отклонений на начало каждого месяца (отчетного периода) рассчитываются исходя из удельного веса (норматива) ТЗР или отклонений, предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материалов в учетных ценах;
- ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если

их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материалов) не превышает 5%.

Порядок отнесения затрат на содержание складских хозяйств организации (п. 4 в табл. 4.1) рекомендуется осуществлять в зависимости от того, для какого операционного цикла решается задача хранения запасов:

- для подготовки запасов к потреблению (продаже, производственного использования);
- производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), когда запасы выступают частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг).

В первом случае затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения следует включать в себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, во втором — в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции.

4.2.6. Организация учета ТЗР на счетах бухгалтерского может быть осуществлена следующими способами.

1-й способ. С отдельным отражением на субсчете к счету 10 «Материалы» транспортно-заготовительных расходов. При этом учет материалов ведется по фактическим ценам, а сумма ТЗР списывается пропорционально определенному проценту списания.

Пример

ООО «Ромашка» приобретает материалы А и В по фактическим ценам: 12 и 18 руб. за единицу соответственно для выпуска одного вида изделия. Нераспределенные ТЗР на начало периода составили 150 руб., ТЗР, признанные за период — 500 руб. Суммы условные.

Определим процент распределения ТЗР.

$$\% \text{ списания ТЗР} = (150 + 500) / (480 + 1380) \times 100 = 34,95$$

$$\text{Сумма ТЗР к списанию равна} = 34,95 \times 1620 / 100 = 566 \text{ руб.}$$

4. Признание запасов

| Счет (субсчет) учета | Сальдо на начало периода | | Поступление | | Списание в производсто | | Сальдо на конец периода | |
|-------------------------|-----------------------------|----------------|-------------|----------------|---------------------------|----------------|----------------------------|----------------|
| | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. |
| 10 Материал А | 10 | 120 | 40 | 480 | 45 | 540 | 5 | 60 |
| 10 Материал В | 20 | 360 | 50 | 900 | 60 | 1080 | 10 | 180 |
| 10 ТЗР | — | 150 | — | 500 | — | 566 | — | 84 |

В бухгалтерском учете данный способ будет отражен на счетах определенным образом (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Корреспонденции счетов при учете ТЗР на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы»

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|--|------------------------|--------|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Приняты к учету материалы (материал А) по фактической цене | 10 | 60 | 480 |
| 2 | Приняты к учету материалы (материал В) по фактической цене | 10 | 60 | 900 |
| 3 | Отражена сумма понесенных за период ТЗР | 10.ТЗР | 60, 76 | 500 |
| 4 | Списаны материалы в производство по средней себестоимости (материал А) | 20 | 10 | 540 |
| 5 | Списаны материалы в производство по средней себестоимости (материал В) | 20 | 10 | 1080 |
| 6 | Списаны ТЗР по использованным материалам | 20 | 10.ТЗР | 566 |

2-й способ. С отдельным отражением на субсчете к счету 15 транспортно-заготовительных расходов. При этом учет материалов ведется по учетным ценам, а сумма ТЗР списывается пропорционально определенному проценту списания. При этом к счету 15 открыты следующие субсчета:

15-1 Фактическая цена приобретения (ПС);

15-2 Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР).

Процент распределения ТЗР определяется по данным счета 10 «Материалы».

Пример

ООО «Ромашка» приобретает материалы А и В по фактическим ценам: 12 и 18 руб. за единицу соответственно. Не-

4. Признание запасов

распределенные ТЗР на начало периода составили – 150 руб., ТЗР, признанные за период, – 500 руб. Суммы условные. Учетная цена материала А – 10 руб., материала В – 15 руб.

Определим процент распределения ТЗР.

$$\% \text{ списания ТЗР} = (150 + 500) / (400 + 1150) \times 100 = 41,94$$

Сумма ТЗР к списанию равна = $41,94 \times 1350 / 100 = 566$ руб.

| Счет (субсчет) учета | | Сальдо на начало периода | | Поступление | | Списание в производство | | Сальдо на конец периода | |
|----------------------|------------|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------------------|-------------|-------------------------|-------------|
| | | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. |
| 10 | Материал А | 10 | 100 | 40 | 400 | 45 | 450 | 5 | 50 |
| 10 | Материал В | 20 | 300 | 50 | 750 | 60 | 900 | 10 | 150 |
| 15 | ТЗР | – | 150 | – | 500 | – | 566 | – | 84 |

Таблица 4.3

Корреспонденции счетов при учете ТЗР на отдельном субсчете к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|--|------------------------|--------|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Приняты к учету материалы (материал А) по фактической цене | 15.ПС | 60 | 480 |
| 2 | Приняты к учету материалы (материал В) по фактической цене | 15.ПС | 60 | 900 |
| 3 | Отражена сумма понесенных за период ТЗР | 15.ТЗР | 60,76 | 500 |

4.2. Оценка запасов при принятии к учету

Окончание табл. 4.3

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|---|------------------------|--------|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 4 | Оприходованы материалы по учетной цене (материал А) | 10 | 15.ПС | 400 |
| 5 | Оприходованы материалы по учетной цене (материал В) | 10 | 15.ПС | 750 |
| 6 | Отражено отклонение в стоимости приобретенных материалов | 16 | 15.ПС | 230 |
| 7 | Списаны материалы в производство по учетной цене (материал В) | 20 | 10 | 450 |
| 8 | Списаны материалы в производство по учетной цене (материал А) | 20 | 10 | 900 |
| 9 | Отражено отклонение по использованным материалам | 16 | 15.ТЗР | 566 |
| 10 | Списано отклонение на затраты производства | 20 | 16 | 799 |

Если в следующем отчетном периоде учетные цены будут пересмотрены, то записями в «межотчетный» период необходимо скорректировать остатки на счете 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Дебет 10 Кредит 16 — если произошло увеличение учетной цены,

Дебет 10 Кредит 16 (сторно) — если произошло уменьшение учетной цены.

4.2.7. В себестоимость запасов нельзя включать:

- затраты, возникшие из-за чрезвычайных ситуаций;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) за-

4. Признание запасов

пасов, а также в отраслях производства, где постановлениями Правительства Российской Федерации и принятыми в их исполнение ведомственными нормативными актами допускается включение данных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг). Например, на предприятиях занятых исполнением госзаказов и ряде других случаев;

- расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;
- иные затраты, которые не являются необходимыми.

Пример

ООО «Ромашка» приобрела партию бруса (сосна) за 536 000 руб. Затраты на доставку на склад № 1 составили 16 000 руб. На складе № 1 выяснилось, что склад № 1 не предназначен для хранения бруса, и брус необходимо было доставить на склад № 2, который находится в 80 км от склада № 1. Брус был загружен и перевезен на склад № 2. Затраты на повторную доставку составили 18 500. Таким образом, первые затраты на транспортировку (16 000 руб.) не являются необходимыми и должны быть признаны расходами текущего периода.

4.2.8. Организации могут применять справедливую стоимость при оценке запасов в случаях, приведенных в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Оценка запасов по справедливой стоимости

| № п/п | Случай оценки по справедливой стоимости | Положение стандарта | Норма стандарта |
|-------|--|--|----------------------|
| 1 | Приобретение запасов по договорам, предусматривающим | Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг | Пункт 14 ФСБУ 5/2019 |

Окончание табл. 4.4

| № п/п | Случай оценки по справедливой стоимости | Положение стандарта | Норма стандарта |
|-------|--|---|----------------------------|
| | исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами | или Справедливая стоимость приобретаемых запасов, если первый вариант невозможен | |
| 2 | Безвозмездное получение запасов | Справедливая стоимость полученных запасов | Пункт 15 ФСБУ 5/2019 |
| 3 | Первоначальная и последующая оценка: продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства; товаров, торгуемых на организованных торгах | Справедливая стоимость таких запасов | п.Пункт ФСБУ 5/2019 |

Организация при применении справедливой стоимости может исходить из следующих суждений.

Справедливая стоимость должна по возможности оцениваться для конкретного объекта учета и учитывать неотъемлемые характеристики запаса позиции участников рынка. Например, для запаса будут учитываться его состояние и местонахождение. Также принимаются во внимание ограничения на продажу или использование запаса.

Цена устанавливается как цена продажи запаса при проведении операции на добровольной основе. При этом она не должна изменяться с учетом затрат по сделке, так как они являются характеристикой сделки, а не объекта учета.

К затратам по сделке относят следующие расходы:

- которые возникают непосредственно из операции и являются существенными для нее;
- которые компания не понесла бы, если бы решение продать актив или передать обязательство не было принято.

В качестве рынка организациям рекомендуется в соответствии с МСФО (IFRS) 13 рассматривать понятия основного и наиболее выгодного рынков.

Операция на добровольной основе. Означает тот факт, что операция является обычной для данного рынка и проводится на добровольной основе, а не принудительно. Поэтому при подборе аналогичных сделок на рынке следует исключать те из них, которые совершаются под давлением обстоятельств, например, в случае вынужденной продажи или ликвидации.

4.2.9. Методы оценки справедливой стоимости, используемые организацией, могут применяться ею по отдельности или в сочетании между собой. Стандарт допускает использование нескольких методов одновременно. Главным критерием выбора при этом является доступность исходных данных, используемых в расчете.

Согласно МСФО (IFRS) 13 подходами оценки справедливой стоимости являются:

- рыночный;
- затратный;
- доходный.

Рыночный подход. Является методом оценки, который использует цены и другую соответствующую информацию, порождаемую рынком с участием аналогичных (сопоставимых) активов и обязательств или их групп. Данный подход к определению справедливой стоимости принимает за основу сравнение:

- сопоставимых компаний — используется, как правило, при оценке финансовых инструментов;
- сопоставимых сделок;
- прямых продаж.

Достоинством указанного метода является то, что он наиболее точно отражает рыночную стоимость активов, обязательств или бизнеса и в минимальной степени применяет иные оценки и допущения.

К недостаткам рыночного подхода относятся отсутствие постоянной возможности определения основного рынка для отдельных видов операций, а также сложности, присущие оценке сопоставимых сделок при дефиците общедоступной информации о них.

Доходный подход. Определяется как метод оценки, который приводит величину будущих доходов или поступлений денежных средств к ее единой стоимости на текущий момент времени (т.е. к дисконтированной сумме). Иными словами, справедливая стоимость рассчитывается исходя из текущих ожиданий участников рынка о будущих денежных потоках.

Достоинством данного подхода считается то, что выполненная с его помощью оценка актива (или бизнеса) представляет собой текущую стоимость всех будущих выгод, генерируемых данным активом, а входящие значения, используемые в алгоритме оценки, могут быть изменены в зависимости от специфики оцениваемых объектов.

Недостатком метода является получение оценки будущих денежных потоков, которая, по сути, представляет собой прогнозную величину и может существенно отличаться от фактических результатов. Например, ошибочно выбранная ставка дисконтирования или неправильная оценка рисков, присущих будущим денежным потокам, исказит расчетную величину справедливой стоимости.

Затратный подход. Заключается в определении текущей стоимости замещения оцениваемого запаса. В этом случае справедливая стоимость — это сумма затрат, которую компания заплатит за приобретение или строительство замещающего актива, который обладает сопоставимой пользой и используется в аналогичной отрасли, с учетом его морального износа. Стоимость замещения представляет собой вели-

чину расходов на воспроизводство подобного объекта на дату оценки.

Если справедливая стоимость запаса оценивается с помощью затратного подхода, то она не должна превышать затраты на приобретение актива, схожего по физическим свойствам и функциональности.

Затратный метод предполагает оценку суммы затрат на покупку или создание заново запаса с учетом его физического, технологического и экономического устаревания.

Чтобы провести оценку затратным способом, организациям рекомендуется опираться на данные по прошлым затратам, которые были понесены при создании аналогичного запаса. Это прямые затраты, непосредственно связанные с созданием актива (заработная плата, стоимость материалов, использованных в процессе разработки и т.д.), а также дополнительные расходы, понесенные в течение времени, пока рассматриваемый актив не готов к его предполагаемому использованию.

Затратный подход обеспечивает минимальную стоимость для активов, которые не имеют аналогов (являются уникальными) на рынке, а также максимальную стоимость для активов, которые легко заменяются на рынке. В обоих случаях исторические затраты, относящиеся к активу, можно получить и проверить с минимальными затратами. Затратный метод применяется также для принятия решения относительно того, что лучше: купить запас или воспроизвести его самостоятельно.

При выборе того или иного подхода для оценки справедливой стоимости запасов организация должна учитывать следующие факторы:

- 1) решение о выборе подхода зависит от природы оцениваемого объекта;
- 2) компания должна учитывать достоинства и недостатки каждого подхода, а также уровень допущений, применяемых в нем. Например, допущения, используемые в одном подходе,

могут быть более объективными в связи с использованием рыночных показателей или требовать меньше субъективных корректировок, чем в другом подходе;

3) рекомендуется использовать (с учетом принципа рациональности) несколько подходов для оценки справедливой стоимости и сравнивать полученные результаты в рамках нескольких подходов. Использование как минимум двух подходов при оценке справедливой стоимости позволяет обеспечить дополнительную проверку полученных результатов и более точно оценить справедливую стоимость.

При выборе одного из трех способов определения справедливой стоимости актива, предложенных МСФО (IFRS) 13, организациям следует исходить из того, что используемый метод должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому. Однако допускается обоснованное использование иной методики, равно как и внесение изменений в существующий подход, при условии, что это позволит получить более точную и надежную оценку справедливой стоимости в существующих обстоятельствах.

4.2.10. Для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрываемой в их отношении информации в соответствии с МСФО (IFRS) 13 организации устанавливают иерархию справедливой стоимости, которая предусматривает группировку исходных данных, включаемых в методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, по трем уровням:

1) к 1-му уровню относятся оценки по рыночным котировкам (некорректируемым) на активных рынках для идентичных активов или обязательств;

2) ко 2-му уровню — полученные с помощью моделей оценки, в которых все используемые значительные исходные данные, которые либо прямо (к примеру, цена), либо косвенно (к примеру, рассчитанные на базе цены), являются наблюдаемыми для актива или обязательства;

3) оценки 3-го уровня, которые являются оценками, не основанными исключительно на наблюдаемых рыночных данных (т.е. для оценки требуется значительный объем ненаблюдаемых исходных данных).

При отнесении активов к той или иной категории в иерархии справедливой стоимости руководство использует суждения. Если в оценке справедливой стоимости используются наблюдаемые данные, которые требуют значительной корректировки, то она относится к 3-му уровню. Значимость используемых данных оценивается для всей совокупности оценки справедливой стоимости.

4.2.11. Организации следует использовать профессиональное суждение для оценки и классификации запасов по категориям, используя иерархию оценки справедливой стоимости (табл. 4.5).

Таблица 4.5

**Рекомендуемая иерархия справедливой стоимости
применительно к запасам**

| № п/п | Активы (обязательства) | Уровень иерархии справедливой стоимости |
|-------|--------------------------------------|---|
| 1 | Запасы (все) (котируемые на бирже) | 1-й |
| 2 | Готовая продукция | 2-й, 3-й |
| 3 | Запасы (все) (некотируемые на бирже) | 3-й |
| 4 | Незавершенное производство | 2-й |
| 5 | Специальная оснастка | 3-й |

В рамках иерархии справедливой стоимости наибольший приоритет отдается ценовым котировкам (некорректируемым) активных рынков для идентичных запасов (исходные данные 1-го уровня) и наименьший приоритет — ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные 3-го уровня).

4.3. ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

4.3.1. В фактическую себестоимость незавершенного производства включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции (косвенные затраты). Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно. Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно (п. 24–25 ФСБУ 5/2019).

4.3.2. Классификация затрат на прямые и косвенные типична для многопрофильных производств (в частности, для химической промышленности, машиностроения, легкой промышленности, оборонной промышленности, сельского хозяйства). В организациях электроэнергетики, добывающих отраслей и других производствах, выпускающих одно наименование продукции (где существует только один объект калькуляции), все расходы принято считать прямыми. Номенклатура прямых и косвенных затрат зависит от отраслевой специфики, специализации и конкретных особенностей производственного процесса конкретной организации, ее организационной структуры, характера и разнообразия производимой продукции.

С учетом вышеизложенного организации следует в учетной политике для целей бухгалтерского учета определить подробный перечень прямых затрат в разрезе их элементов и статей, а также порядок отнесения на себестоимость продукции косвенных затрат.

Под прямыми затратами следует понимать затраты, связанные с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основную заработную плату производственных рабочих, страховые взносы в ФСС РФ, ПФР, ФФОМС с такой

зарплаты, амортизация основных средств, используемых при производстве продукции, и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость в момент возникновения.

Таким образом, прямые затраты непосредственно относятся к конкретному объекту калькуляции — к конкретному виду продукции или к нескольким видам продукции, имеющим пропорциональную связь с объемом работ по изготовлению каждого из видов, затраты на производство которых могут быть распределены по признаку прямой связи.

В себестоимость включаются также расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (косвенные расходы). Например, расходы на уплату налогов и сборов (учитываемых в составе издержек производства), амортизация зданий, сооружений, зарплата управленческого персонала, страховые взносы, начисленные на такую зарплату, стоимость коммунальных услуг и электроэнергии, расходы на аренду помещений. Указанные расходы распределяются между различными видами продукции с помощью специальных методов. Вопрос о включении налогов в себестоимость продукции решается по усмотрению организации с учетом особенностей хозяйственной деятельности.

При учете прямых затрат по объектам производства практически исключена неточность в определении их сумм. Сам характер этих затрат позволяет избежать неточностей отнесения их на объекты калькуляции данного объекта производства. При составлении же калькуляционных расчетов по косвенным затратам условностей в расчетах полностью избежать нельзя, что также обусловлено их характером. В связи с этим правильное деление затрат на прямые и косвенные имеет большое значение для объективной оценки производства и его результатов.

Деление затрат на прямые и косвенные осуществляется не по их функциональной роли, целесообразности и тому подобным признакам, а исключительно по характеру связи с продуктом. Поэтому одни и те же по своему содержанию расходы в зависи-

мости от типа производства могут быть как прямыми (например, в узкоспециализированном производстве), так и косвенными (в многопрофильном производстве). Затраты вспомогательных производств являются в основном прямыми, а в цехах основного производства они рассматриваются как косвенные, поскольку относятся ко всей совокупности производимой продукции.

4.3.3. Также следует отметить, что в массовом и серийном производстве производственную себестоимость выпущенной готовой продукции допускается оценивать в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат или в сумме плановых (нормативных) затрат (п. 27 ФСБУ 5/2019).

Производственным предприятиям рекомендуются следующие методы распределения косвенных расходов:

- пропорционально основной заработной плате производственных рабочих либо всего промышленно-производственного персонала цеха. Для применения этого метода предприятию необходимо особо выделять основную заработную плату производственных рабочих или всего промышленно-производственного персонала цеха;
- пропорционально условным коэффициентам, рассчитанным и принятым самим предприятием на основе смет соответствующих накладных расходов;
- пропорционально «ценам реализации», принятым организацией для распределения затрат комплексных производств (цехов);
- натуральным (весовым) методом, т.е. пропорционально весу выпущенной продукции либо другому натуральному измерению (в м, кв. м и т.д.);
- в производствах с высоким уровнем материальных затрат расходы могут распределяться пропорционально прямым материальным затратам;
- в трудоемких производствах (с долей расходов на оплату труда и других затрат, связанных с его использованием, в суммарных прямых затратах, превышающей 50%) — пропорционально прямым затратам на оплату труда.

Могут быть применены и другие способы распределения затрат, в наибольшей мере отражающие связь затрат с продуктом.

4.3.4. В организациях оборонно-промышленного комплекса Минпромторг России предлагает косвенные расходы каждого структурного подразделения относить на продукцию (контракт) одним из следующих методов, определяемых спецификой производимой продукции:

- а) пропорционально основной заработной плате производственных работников;
- б) по нормо-часам;
- в) по сметным ставкам;
- г) пропорционально выпуску продукции в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой (п. 81, приказа Минпромторга России от 03.07.2014 № 1257).

Прямые затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» (Инструкция, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н (далее – Инструкция по применению Плана счетов)).

По дебету счета 20 «Основное производство» собираются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, с кредита счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Прямые затраты на производство продукции могут также учитываться на счете 23 «Вспомогательные производства», а затем относиться в дебет счета 20 «Основное производство» (Инструкция по применению Плана счетов).

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Бухгалтерские записи по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» могут

производиться с кредита тех же счетов учета, что применялись при учете затрат основного производства.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов, а по счету 26 «Общепроизводственные расходы» — по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др. (Инструкция по применению Плана счетов).

Косвенные затраты учитываются на собирательно-распределительных счетах — счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Они распределяются между различными видами продукции пропорционально предусмотренной бухгалтерской учетной политикой показателям с помощью заранее рассчитанных коэффициентов (п. 4 ПБУ 1/2008).

Коэффициент распределения косвенных затрат рассчитывается путем деления величины косвенных затрат на общую сумму прямых затрат.

4.3.5. Для организаций, бизнес-модель которых характеризуется коротким циклом, ритмичным выпуском продукции рекомендуется организовать аналитический учет затрат на счетах учета затрат на производство в разрезе следующих статей.

Приведем пример организации учета прямых и косвенных затрат, указанных в п. ФСБУ 5/2019 (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Состав и учет прямых и косвенных затрат

| № п/п | Затраты | Описание | Счет для учета |
|-------|---------------------------------|--|----------------|
| 1 | Прямые (1-я группа), включаемые | Являются частью процесса производства и могут быть отнесены к конкретному виду готовой продукции. Прямые затраты связаны | Счет 20 |

4. Признание запасов

Окончание табл. 4.6

| № п/п | Затраты | Описание | Счет для учета |
|-------|--|---|--------------------------|
| | в себестоимость незавершенного производства | с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основную заработную плату производственных работников, страховые взносы в ФСС РФ, ПФР, ФФОМС с такой заработной платы, амортизация основных средств, используемых при производстве продукции, и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость | |
| 2 | Косвенные (2-я группа), включаемые в себестоимость незавершенного производства | Затраты относящиеся к процессу производства, но в момент признания не могут быть отнесены к конкретному виду продукции. Например, если в процессе производства получаю несколько видов сопряженной продукции | Счет 20, Счет 23, 25, 26 |
| 3. | Косвенные (3-я группа), не включаемые в стоимость незавершенного производства | Отражают вспомогательные процессы, а так же электроснабжение, теплоснабжение, ремонты и ТОИР и т.п. для сторонних юридических и физических лиц | Счета 23, 26 |

4.3.6. Пример

За месяц организацией были понесены следующие затраты, представленные в табл. 4.7. В данном примере затраты разделены на основе уровня аналитики следующим образом.

Таблица 4.7

Данные о понесенных затратах

| № п/п | Группа затрат | С кредита счетов | Сумма, руб. | Структура прямых затрат, % |
|-------|--|--|-------------|----------------------------|
| 1 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | 400 | 23,0 |
| 2 | Косвенные (3-я группа) | | 80 | — |
| 3 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 10 «Материалы» | 400 | 23,0 |
| 4 | Косвенные (3-я группа) | | 30 | — |
| 5 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 02 «Амортизация основных средств» 04 «Амортизация нематериальных активов» | 200 | 11,5 |
| 6 | Косвенные (3-я группа) | | 40 | — |
| 7 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 23 «Вспомогательные производства» | 100 | 28,7 |
| 8 | Косвенные (3-я группа) | | 50 | — |
| 9 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 26 «Общехозяйственные расходы» | 40 | 2,3 |

4. Признание запасов

Окончание табл. 4.7

| № п/п | Группа затрат | С кредита счетов | Сумма, руб. | Структура прямых затрат, % |
|-----------|---|---|-------------|----------------------------|
| 10 | Косвенные (3-я группа) | — | 320 | — |
| 11 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | 200 | 11,5 |
| 12 | Косвенные (3-я группа) | | 300 | — |
| 13 | Прямые производственные и косвенные (1-я и 2-я группы) | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 0 | 0,0 |
| 14 | Косвенные (3-я группа) | | 70 | — |
| 15 | Итого затрат | | 2230 | |
| 16 | В том числе: Прямые и производственные косвенные (1-я и 2-я группы) | — | 1340 | 100,0 |
| 17 | Косвенные (3-я группа) | — | 890 | — |

Допустим, в текущем периоде было выпущено 5 единиц продукта А, 8 единиц продукта Б и 9 единиц продукта В — сопряженные виды продукции.

Если согласно ФСБУ 5/2019 косвенные затраты (3-я группа) не могут формировать фактическую себестоимость незавершенного производства, то они должны быть полностью списаны с кредита счета 20 «Основное произ-

водство» в дебет счета 43 «Готовая продукция». При этом распределить их между тремя видами продукции (А, Б, В) следует пропорционально выбранной базе. В приведенном примере используется «Стоимость текущего выпуска по себестоимости предыдущего периода», доля себестоимости текущего выпуска оцененного по фактической себестоимости прошлого периода определяется в процентах (строка 4) и затем пропорционально распределяются все списанные косвенные расходы в сумме 890 руб. Таким образом, косвенные затраты не попадают в оценку незавершенного производства на конец периода (табл. 4.8).

В части прямых затрат и косвенных затрат (1-я и 2-я группы) условно определили степень завершенности в размере 82%.

Таблица 4.8

Распределение косвенных расходов

| № п/п | Показатель | Продукт А | Продукт Б | Продукт В | Итого |
|-------|--|-----------|-----------|-----------|-------|
| 1 | Выпуск готовой продукции текущего периода, штуки | 5 | 8 | 9 | — |
| 2 | Фактическую себестоимость единицы предыдущего периода, руб. за 1 штуку | 60 | 150 | 45 | — |
| 3 | Стоимость текущего выпуска оцененного по фактической себестоимости предыдущего периода (Строка 1 × Строка 2) | 300 | 1200 | 405 | 1905 |
| 4 | Доля себестоимости текущего выпуска оцененного по фактической себестоимости прошлого периода, % | 15,75 | 62,99 | 21,26 | 100% |
| 5 | Косвенные на 1 единицу фактического выпуска, руб. | 28,0 | 70,1 | 21,0 | — |

4. Признание запасов

Окончание табл. 4.8

| № п/п | Показатель | Продукт А | Продукт Б | Продукт В | Итого |
|-------|--|-----------|-----------|-----------|-------|
| 6 | Прямые затраты на 1 единицу, руб. | 34,6 | 86,5 | 26,0 | — |
| 7 | Итого фактическая себестоимость 1 единицы текущего периода, руб. | 62,6 | 156,6 | 47,0 | — |

Таким образом, в дебет счета 43 «Готовая продукция» списываем 82% от 1340 руб. — 1098,8 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи (табл. 4.9).

Таблица 4.9

Корреспонденции счетов по учету затрат

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма |
|-------|---|------------------------|----------------------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Отражена сумма прямых производственных и косвенных затрат (1-я и 2-я группы) | 20 | 10, 70, 69, 02 76, 23, 25, 26 | 1340 |
| 2 | Отражена сумма косвенных затрат (3-я группа) | 20 | 10, 70, 69, 02 76, 23, 25, 26 | 890,00 |
| 3 | Отражен выпуск готовой продукции в сумме прямых и косвенных затрат (1-я и 2-я группы) | 43 | 20 | 1098,8 |
| 4 | Списаны в себестоимость готовой продукции косвенные затраты (3-я группа), в том числе на: | 43 | 20 | 890,00 |
| | продукт А | 43 | 20 | 140,16 |
| | продукт Б | 43 | 20 | 560,63 |
| | продукт В | 43 | 20 | 189,21 |

В случае наличия незавершенного производства на начало периода оно принимается в расчет при распределении затрат на готовую продукцию.

Указанные прямые затраты также распределяем пропорционально себестоимости текущего выпуска, оцененного ранее в оперативном (аналитическом) учете по фактической себестоимости прошлого периода. Организация может выбрать любой порядок и базы для распределения, наиболее полно отвечающие целям.

Если у организации имеют место затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса и при этом они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», то они также должны быть выделены и списаны с кредита счета 20 «Основное производство», в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

Аналогично в стоимость незавершенного производства не включаются расходы на хранение остатков НЗП, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг). В данном случае организации рекомендуется уточнить технологические карты, затраты же по хранению признать необходимыми и учитывать их на счете 20 «Основное производство» — по дебету данного счета — и, соответственно, в составе сальдо конечного, либо данные затраты признавать расходами текущего периода.

Также ФСБУ 5/2019 «Запасы» не разрешает относить в фактическую себестоимость незавершенного производства иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. В данном случае существенно упростить принятие решения о перечне таких затрат помогут технологические карты и анализ документов и отчетов, связанных с анализом затрат их оптимизации. Рекомендуется определить перечень необходимых затрат, используя технологические карты, регламенты, стандарты (ГОСТ, ОСТ, ТУ и т.п.), также следует принимать во внимание внутрифир-

4. Признание запасов

менные стандартны бережливого производства¹, если таковые имеются и применяются.

Если организация характеризуется неритмичным выпуском или длительным производственным циклом, то вышеприведенный способ ей не подходит, так как его применение приведет к искажению себестоимости готовой продукции и финансового результата.

Также по данным табл. 4.10 можно сформировать развернутую информацию о стоимости незавершенного производства на конец периода. Данная информация будет необходима для расчетов НЗП следующего месяца.

При этом сумма НЗП на конец месяца определена следующим образом:

$$241,2 \text{ руб.} = 2230,0 - 890,0 - 1098,8 \text{ руб.}$$

Таблица 4.10

Стоимость незавершенного производства на конец периода

| Показатель | Сумма, руб. |
|--|--------------|
| Незавершенное производство на конец периода | 241,2 |
| В том числе: | |
| заработная плата (прямая) и отчисления на социальные нужды | 55,4 |
| материалы | 55,4 |
| амортизация | 27,7 |
| услуги вспомогательных производств | 69,3 |
| прямые общехозяйственные и общехозяйственные затраты | 5,5 |
| прямые услуги сторонних контрагентов | 27,7 |

Распределение по статьям мы провели пропорционально структуре прямых затрат (табл. 4.10).

¹ Бережливое производство (от англ. leanproduction, leanmanufacturing) – концепция управления производственным предприятием, которая основана на постоянном стремлении предприятия к устранению всех видов потерь.

5. Отпуск и списание запасов

5.1. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ ПРИ СПИСАНИИ

5.1.1. Движение запасов включает их поступление, внутреннее перемещение и выбытие. При этом выбытие и отпуск запасов может осуществляться:

- на производство;
- продажу;
- списание запасов, потерявших свои потребительские качества (на убытки).

В зависимости от характера последующего использования запасов операции по их отпуску в производство оформляются как:

- отпуск материалов без указания конкретного объекта учета затрат;
- отпуск материалов с указанием конкретного объекта учета затрат;

Отпуск материалов без указания конкретного объекта учета затрат

5.1.2. При отпуске материалов без указания конкретного объекта учета затрат передача материалов со склада в производственное подразделение (согласно накладным по форме М-11 или другим аналогичным документам) оформляется как внутреннее перемещение.

В регистрах бухгалтерского учета внутренне перемещение материалов подлежит отражению записями:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 10 «Материалы» — по соответствующим субсчетам.

После выполнения производственной программы или в последний рабочий день отчетного периода (если производственный цикл на изготовление партии продукции длится дольше) материально ответственные лица, получившие ма-

териалы, представляют документы (производственные отчеты), которые должны подтвердить фактический расход материалов, потраченных на изготовление продукции, согласно установленным нормам. При отклонении от норм необходимо указать их причины.

Формы производственных отчетов могут быть утверждены соответствующими отраслевыми инструкциями либо разработаны организациями самостоятельно.

В производственном отчете должна содержаться информация, позволяющая как минимум определить:

- виды (коды, номенклатурные номера и т.п.) и количество произведенной продукции и полуфабрикатов;
- виды (коды, номенклатурные номера, и т.п.) и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, используемых для производства продукции согласно нормативам, установленным в соответствии с технологическим процессом производства продукции;
- виды (коды, номенклатурные номера) и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, фактически использованных при производстве продукции;
- допущенные отклонения (экономия или перерасход) фактически использованных сырья, материалов и полуфабрикатов от установленных нормативов.

Проверенные соответствующими инженерно-техническими службами и утвержденные руководством подразделений (цехов) производственные отчеты являются основанием для составления материальных отчетов.

В производственный отчет также могут входить подтверждающие документы на получение сырья, материалов и полуфабрикатов, а также документы по списанию брака и приему (оприходованию) готовой продукции. Материальный отчет также может входить в состав производственного отчета.

Формы материальных отчетов могут быть утверждены соответствующими отраслевыми инструкциями либо разработаны организациями самостоятельно.

В материальном отчете должна содержаться информация, позволяющая как минимум определить:

- наименование (виды, коды, номенклатурные номера) полученных сырья, материалов и полуфабрикатов;
- остаток (в количественном выражении) на начало отчетного периода;
- поступление в отчетном периоде;
- выбытие (расход) за отчетный период;
- остаток на конец отчетного периода.

На основании производственного отчета и приложенных к нему документов в бухгалтерии производится оценка указанных в них запасов (определение их стоимости в денежном выражении). Стоимость израсходованных запасов списывается с подотчета материального ответственного лица, формируя тем самым величину материальных затрат на производство продукции записями:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы».

Материалы, оставшиеся неиспользованными, продолжают числиться за соответствующим материально ответственным лицом производственного подразделения в подотчете.

Отпуск материалов с указанием конкретного объекта учета затрат

5.1.3. При отпуске материалов с указанием конкретного объекта учета затрат передача материалов со склада в производственное подразделение оформляется соответствующим первичным учетным документом (лимитно-заборной картой по форме М-8, требованием-накладной по форме М-11, другим первичным учетным документом).

При поступлении в бухгалтерию оформленного документа все указанные там материалы по умолчанию считаются израсходованными на производство продукции, что отражается записями:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы».

После завершения выпуска продукции или в последний рабочий день отчетного периода (если производственный цикл на изготовление партии продукции длится дольше) производится инвентаризация остатка материалов и незавершенного производства. Оформить ее результат можно в виде инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей по форме ИНВ-3 (утвержденной постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88) либо первичным документом, разработанным самостоятельно и позволяющем определить действительный остаток как материалов, незаконченных обработкой (в незавершенном производстве), так и неиспользованных материалов.

Количество материалов, находящихся в переработке (на стадии незавершенного производства), может быть определено путем пересчета, взвешивания, измерения и т.д. Также могут применяться специальные технические расчеты в порядке, установленном соответствующими отраслевыми инструкциями. При отсутствии таких инструкций их следует разработать самостоятельно.

Материалы, находящиеся у рабочих мест, и не подвергавшиеся обработке в опись незавершенного производства не включаются, а фиксируются в отдельных описях.

Материалы, оставшиеся (согласно описям) неизрасходованными, принимаются к учету с отражением указанной операции записью:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 20 «Основное производство».

Следующим за проведением инвентаризации рабочим днем эти материалы вновь списываются на затраты по производству продукции записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы».

Такая схема учета материалов, отпущенных на производство, позволяет упростить ведение учета.

В табл. 5.1 представлены корреспонденции счетов по отпуску запасов со склада.

Таблица 5.1

Корреспонденция счетов по учету отпуска запасов

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Первичный документ |
|-------|---|---|--|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Отпуск запасов в производство. Списаны запасы: по себестоимости при их передаче для <i>непосредственного использования</i> производственными, сбытовыми, хозяйственными и др. подразделениями; по себестоимости материалов <i>фактически израсходованных</i> в производстве или для других нужд | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. | 10 «Материалы» | Акт об использовании материалов в производстве; требование накладная М-11; лимитно-заборная карта М-8 |
| 2 | Списание отклонений. Списаны отклонения по отпущенным запасам (при применении учетных цен и счета 16) — прямой или сторнированной записью | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | Бухгалтерская справка |
| 3 | Отпуск запасов покупателям, до признания выручки. Отражена отгрузка товаров, готовой продукции покупателю до признания выручки | 45 «Товары отгруженные» | 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» | Товарная накладная ТОРГ-12, счет-фактура |

Согласно п. 42 ФСБУ 5/2019 записи, представленные в табл. 5.1, говорят об изменении вида запасов, списания (выбытия активов) при этом не происходит.

Акт об использовании материалов в производстве или иной подобный документ является основанием для бухгалтерской записи по кредиту счета 10 «Материалы» и дебету счетов учета затрат и обязательств, если отражается передача запасов в подразделения как внутреннее перемещение. Акт составляется по факту их расходования.

5.1.4. Запасы при отпуске оцениваются одним из способов (п. 36 ФСБУ 5/2019) — по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых во времени поступления единиц (способ ФИФО).

Для запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости (п. 37 ФСБУ 5/2019). Разные способы расчета можно установить в учетной политике для запасов с несходными свойствами или характером использования.

5.1.5. Метод расчета — по себестоимости каждой единицы (п. 38 ФСБУ 5/2019)— может применяться к запасам, которые не могут заменять друг друга или которые учитываются в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, продукция из них, радиоактивные материалы и некоторые другие виды запасов).

5.1.6. При применении способа средней себестоимости (п. 39 ФСБУ 5/2019) себестоимость единицы запасов может рассчитываться периодически через определенные интервалы времени, например, организация определила для себя расчет один раз в месяц.

Пример

В организации на начало июня на складе числилась Шпаклевка готовая Knauf 7 банок по 5 кг стоимостью 560 руб. за банку на сумму 3920 руб. В течение месяца организация приобрела:

- 5 июня – 15 банок по цене 568 руб. за штуку на сумму 8520 руб. (без НДС);
- 14 июня – 18 банок по цене 575 руб. за штуку на сумму 10 350 руб. (без НДС).

В течение месяца:

- отпущено в производства 20 банок шпаклевки;
- продано 4 банки шпаклевки;
- использовано на хозяйственные нужды – 5 банок.

Средняя стоимость 1 банки шпаклевки составит:

$$((3920 + 8520 + 10\,350) / (7 \text{ банок} + 15 \text{ банок} + 18 \text{ банок})) = \\ = 569,75 \text{ руб.}$$

Себестоимость 20 банок, отпущенных в производство:

$$569,75 \times 20 = 11\,395 \text{ руб.}$$

Себестоимость проданных 4 банок:

$$569,75 \times 4 = 2279 \text{ руб.}$$

Себестоимость 5 банок, использованных на хозяйственные нужды;

$$569,75 \times 5 = 2848,75 \text{ руб.}$$

Остаток шпаклевки на складе на конец июня:

$$(7 \text{ банок} + 15 \text{ банок} + 18 \text{ банок} - 20 \text{ банок} - 4 \text{ банки} - 5 \text{ банок}) = 11 \text{ банок на сумму } 6267,25 \text{ руб.}$$

Вторым способом расчета средней себестоимости единицы запасов будет являться расчет при поступлении каждой новой партии запасов.

Пример

В организации на начало июня на складе числилась Шпаклевка готовая Кнауф 7 банок по 5 кг стоимостью 560 руб. за банку на сумму 3920 руб. В течение месяца организация приобрела:

- 2 июня – 15 банок по цене 568 руб. за штуку на сумму 8520 руб. (без НДС);

- 14 июня – 18 банок по цене 575 руб. за штуку на сумму 10 350 руб. (без НДС).

В течение месяца использовано:

3 июня – отпущено в производство 5 банок шпаклевки;

8 июня – отпущено на хозяйственные нужды 10 банок шпаклевки;

15 июня – отпущено в производство 7 банок шпаклевки;

16 июня – продано 4 банки шпаклевки;

20 июня – отпущено в производство 6 банок шпаклевки.

Средняя себестоимость материалов рассчитывается по мере их поступления.

По данным табл. 5.2, себестоимость 18 банок шпаклевки Knauf отпущенных в производство – 10 267,54 руб. (2827,25 + 4006,31 + 3433,98).

Себестоимость 10 банок шпаклевки Knauf отпущенных на хозяйственные нужды – 5654,5 руб.

Себестоимость проданных 4 банок шпаклевки Knauf – 2289,32 руб.

Остаток шпаклевки Knauf на складе на конец июня – 8 банок по 5 кг на сумму 4578,64 руб.

5.1.7. При применении способа ФИФО себестоимость запасов рассчитывается исходя из допущения, что первыми используются наиболее ранние по времени поступления запасы (п. 40 ФСБУ 5/2019).

Пример

В организации на начало июня на складе числилась шпаклевка готовая Knauf 16 банок по 5 кг стоимостью 560 руб. за банку на сумму 8960 руб. В течение месяца организация приобрела:

– 3 июня – 25 банок по цене 568 руб. за штуку на сумму 14 200 руб. (без НДС);

– 17 июня – 28 банок по цене 575 руб. за штуку на сумму 16 100 руб. (без НДС).

В течение месяца использовано:

4 июня – отпущено в производство 15 банок шпаклевки;

Таблица 5.2

Расчет средней себестоимости материалов по мере их поступления в организацию

| Дата | На 01.06.20XX | | | Поступило за период 01.06.20XX–30.06.20XX | | | Отпущено за период 01.06.20XX–30.06.20XX | | | На 30.06.20XX | | | Расчет средней себестоимости единицы запасов |
|-------|---------------|-----------------------|-------------|---|-----------------------|-------------|--|-----------------------|-------------|---------------|-----------------------|-------------|--|
| | Кол-во, банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. | Кол-во банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. | Кол-во банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. | Кол-во банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. | |
| 01.06 | 7 | 560,0 | 3920,0 | | | | | | | | | | |
| 02.06 | 7 | 560,0 | 3920,0 | 15 | 568,0 | 8520,0 | | | | 22 | 565,45 | 12 439,9 | (3920,0 + 8520,0) / (7 + 15) = 565,45 |
| 03.06 | 22 | 565,45 | 12 439,9 | | | | 5 | 565,45 | 2827,25 | 17 | 565,45 | 9612,65 | |
| 08.06 | 17 | 565,45 | 9612,65 | | | | 10 | 565,45 | 5654,5 | 7 | 565,45 | 3958,15 | |
| 14.06 | 7 | 565,45 | 3958,15 | 18 | 575,0 | 10 350,0 | | | | 25 | 572,33 | 14 308,25 | (3958,15 + 10 350,0) / (7 + 18) = 572,33 |
| 15.06 | 25 | 572,33 | 14 308,25 | | | | 7 | 572,33 | 4006,31 | 18 | 572,33 | 10 301,94 | |
| 16.06 | 18 | 572,33 | 10 301,94 | | | | 4 | 572,33 | 2289,32 | 14 | 572,33 | 8012,62 | |
| 20.06 | 14 | 572,33 | 8012,62 | | | | 6 | 572,33 | 3433,98 | 8 | 572,33 | 4578,64 | |
| Итого | | | | 33 | | 18 870,0 | 32 | | 18 211,36 | | | | |

5. Отпуск и списание запасов

9 июня — отпущено на хозяйственные нужды 9 банок шпаклевки;

17 июня — отпущено в производство 9 банок шпаклевки;

21 июня — продано 10 банок шпаклевки;

26 июня — отпущено в производство 8 банок шпаклевки.

Средняя себестоимость материалов рассчитывается способом ФИФО (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Расчет себестоимости материалов методом ФИФО

| Дата | Факты хозяйственной жизни | Кол-во, банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. |
|-------------------------------------|--|---------------|-----------------------|-----------------|
| 01.06 | Остаток на начало месяца | 16 | 560,0 | 8960,0 |
| 03.06 | Приобретение шпаклевки | 25 | 568,0 | 14 200,0 |
| 17.06 | | 28 | 575,0 | 16 100,0 |
| Итого приобретено за июнь | | 53 | — | 30 300,0 |
| Отпущено в июне | | | | |
| 04.06 | Отпущено в производство (из остатка банок на складе) | 15 | 560,0 | 8400,0 |
| 09.06 | Отпущено на хозяйственные нужды 9 банок, их них: | | | |
| | из остатка на складе | 1 | 560,0 | 560,0 |
| | по стоимости приобретения 03.06 | 8 | 568,0 | 4544,0 |
| Итого 09.06 отпущено в производство | | 9 | — | 5104,0 |
| 17.06 | Отпущено в производство | 9 | 568,0 | 5112,0 |
| 21.06 | Продано 10 банок, из них: | | | |
| | по стоимости приобретения 03.06 | 8 | 568,0 | 4544,0 |
| | по стоимости приобретения 17.06 | 2 | 575,0 | 1150,0 |
| Итого 21.06 продано: | | 10 | — | 5694,0 |

5.1. Оценка запасов при списании

Окончание табл. 5.3

| Дата | Факты хозяйственной жизни | Кол-во, банок | Цена за единицу, руб. | Сумма, руб. |
|--------------------------------|---------------------------|---------------|-----------------------|-----------------|
| 26.06 | Отпущено в производство | 8 | 575,0 | 4600,0 |
| Итого отпущено в июне | | 51 | | 28 910,0 |
| Остаток на конец месяца | | 18 | 575,0 | 10 350,0 |

С целью снижения трудоемкости учетных работ допускается применение упрощенного варианта оценки стоимости запасов методом ФИФО, когда стоимость их остатка на конец месяца рассчитывается исходя из оценки стоимости последней по времени приобретения партии запасов в отчетном месяце.

В этом случае стоимость отпущенных в производство запасов определяется расчетным путем как разница между стоимостью приобретенных за месяц запасов с учетом их остатка на начало месяца и стоимостью оставшихся на конец месяца.

Пример

В организации ОАО «Вымпел» на 01.04.20XX имеется остаток материала лист титановый в количестве 200 шт. по цене последней поставки 700 руб. за 1 лист. Общая стоимостью остатка равняется 140 000 руб. (200 шт. × 700 руб. = 140 000 руб.).

За отчетный период организацией были приобретены четыре партии материала: лист титановый, предназначенные для производства продукции (табл. 5.4).

Таблица 5.4

| № партии | Количество, шт. | Цена за единицу, руб. (без НДС) | Стоимость, руб. |
|----------|-----------------|---------------------------------|-----------------|
| 1 | 500 | 840 | 420 000 |
| 2 | 300 | 880 | 264 000 |
| 3 | 400 | 820 | 328 000 |

Окончание табл. 5.4

| № партии | Количество, шт. | Цена за единицу, руб. (без НДС) | Стоимость, руб. |
|----------|-----------------|------------------------------------|-----------------|
| 4 | 350 | 800 | 280 000 |
| Итого | 1550 | — | 1 292 000 |

В течение месяца было отпущено в производство двенадцать партий листа титанового в количестве 1500 штук. Остаток на 01.05.20XX составил 250 листов ((200 шт. + + 1550 шт.) – 1500 шт. = 250 шт.)).

Стоимость остатка материала на складе на 01.04.20XX составит 200 тыс. руб. (250 шт. × 800 руб. = 200 000 руб.).

Таким образом, на производство продукции в апреле месяце было отпущено материала на сумму 1 232 000 руб. ((140 000 руб. + 1 292 000 руб.) – 200 000 руб. = 1 232 000 руб.)).

Стоимость (фактическая себестоимость) одного отпущенного титанового листа будет равняться 821,33 руб. (1 232 000 руб. / 1500 шт. = 0,82133 тыс. руб.).

5.1.8. При отпуске запасов со склада в производство их себестоимость переносится в себестоимость незавершенного производства.

Несвоевременное отражение переноса стоимости запасов на счета учета затрат будет являться ошибкой в бухгалтерском учете, которая может привести к искажению данных учета (незавершенного производства, стоимости готовой продукции, себестоимости продаж, финансового результата от продаж).

5.1.9. При возврате не использованных в производстве запасов на склад делаются следующие сторнировочные записи — при передаче в подразделение ранее была списана стоимость материалов со счета 10 «Материалы» (табл. 5.5).

Внутреннее перемещение материалов между подразделениями организации (без их потребления — переработки) отражается только в аналитическом учете по счету 10 «Материалы», возврат материалов на склады (иные места хранения) также необходимо отразить записью в аналитическом учете.

Таблица 5.5

Корреспонденция счетов по возврату материалов на склад

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Первичные документы |
|-------|---|--|--|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Отражен возврат материалов, не использованных в производстве или для иных нужд — сторно | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. | 10 «Материалы» | Требование-накладная М-11, лимитно-заборная карта М-8 |
| 2 | Отражены отклонения по неиспользованным материалам (при применении учетных цен и счета 16) — сторно | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | Бухгалтерская справка |

5.2. ОТРАЖЕНИЕ СПИСАНИЯ ЗАПАСОВ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.2.1. Согласно п. 41 ФСБУ 5/2019, запасы списывают в случае продажи, при ином выбытии (например, при безвозмездной передаче), если организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от их использования (например, в случае порчи) (табл. 5.6).

Таблица 5.6

Корреспонденция счетов по списанию запасов

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | |
|--|--|---|--|
| | | Дебет | Кредит |
| Продажа товаров, готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства | | | |
| 1 | Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции, полуфабрикатов | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 45 «Товары отгруженные» |
| 2 | Скорректирована себестоимость проданных запасов на сумму ранее созданного по ним резерва под обесценение (если резерв создавался) — сторно | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» |
| При прочем списании запасов | | | |
| 3 | Списана себестоимость проданных сырья и материалов, не используемых по назначению | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 10 «Материалы» |
| 4 | Списаны отклонения по проданным сырью и материалам (при применении учетных цен и счета 16) — прямой или сторнировочной записью | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» |

5.2. Отражение списания запасов на счетах бухгалтерского учета

Окончание табл. 5.6

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | |
|-------|--|---|--|
| | | Дебет | Кредит |
| 5 | Списана себестоимость безвозмездно переданных запасов | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» |
| 6 | Списаны отклонения по безвозмездно переданному сырью, материалам и товарам (при применении учетных цен и счета 16) — прямой или сторнировочной записью | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» |
| 7 | Списана себестоимость непригодных к дальнейшему использованию запасов | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» |
| 8 | Списаны отклонения по непригодным к дальнейшему использованию запасам (при применении учетных цен и счета 16) — прямой или сторнировочной записью | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» |
| 9 | Скорректирована себестоимость списанных запасов на сумму ранее созданного по ним резерва под обесценение (если резерв создавался) — сторно | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» |

5.2.2. Не являются списанием запасов следующие операции (п. 42 ФСБУ 5/2019):

- отпуск запасов в производство–
- выпуск продукции–
- отгрузка запасов покупателю до момента признания выручки.

Данные операции не являются основанием прекращения признания запасов активами, они приводят только к изменению их вида. Так, сырье и материалы при передаче в производство становятся другим видом запасов – незавершенным производством, которое, в свою очередь, в ходе производственного цикла станет другим видом запасов – полуфабрикатами или готовой продукцией.

5.2.3. Балансовую стоимость списываемых запасов относят на прочие расходы (п. 4, п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Данная операция отражается в отчетном периоде, в котором:

- признан прочий доход от продажи запасов;
- запасы были переданы безвозмездно;
- обнаружена порча или недостача запасов сверх норм естественной убыли;
- произошло иное выбытие запасов или возникли иные обстоятельства, в результате которых их использование или продажа стали невозможны (п. 43 ФСБУ 5/2019).

6. Синтетический и аналитический учет запасов

6.01. Для учета запасов организация использует следующие счета: 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 20 «Основное производство» субсчет «Незавершенное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

6.02. Стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд, может признаваться расходом единовременно в периоде, в котором расходы понесены, если такой вариант учета предусмотрен учетной политикой (п. 2 ФСБУ 5/2019, п. 7 ПБУ 1/2008).

6.03. Для учета наличия и движения сырья, материалов, топлива, запасных частей, инструментов, инвентаря и подобных ценностей используют счет 10 «Материалы». Поступление этих запасов отражают по дебету счета 10, а выбытие — по кредиту.

Материалы являются частью запасов, если в организации они потребляются в рамках обычного операционного цикла либо предназначены для использования в течение периода не более 12 месяцев при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг (п. 3 ФСБУ 5/2019).

К счету **10** «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета (приказ Минфина России от 31.10.2000 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции к его применению»):

- **10-1** «Сырье и материалы» — для учета наличия и движения сырья и основных материалов, которые образуют основу готовой продукции или являются необходимым компонентом при производстве продукции (работ, услуг), либо необходимых для обслуживания производства и хозяйственные нужды;
- **10-2** «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» — для учета покупных полуфабрикатов и иных комплектующих для выпуска продукции. Строительные организации учитывают на этом субсчете строительные конструкции и детали. Организации, выполняющие НИОКР, учитывают на этом субсчете необходимые для выполнения работ специальное оборудование, специальные инструменты и приспособления, приборы (если они не относятся к основным средствам);
- **10-3** «Топливо» — для учета наличия и движения твердого (уголь, торф и др.), жидкого (бензин, дизельное топливо и др.), газообразного топлива и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации средств транспорта, использования в производстве, выработке энергии и отопления. На данном субсчете учитываются отходы производства, используемые как твердое топливо;
- **10-4** «Тара и тарные материалы» — для учета тары производственными организациями, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, железо оброчное и др.). Тару, используемую как хозяйственный инвентарь, отражают на субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», а предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности груза, учитывают на субсчете 10-1 «Сырье и материалы». Торговые организации и органи-

зации общественного питания тару и тарные материалы на субсчете 10-4 не учитывают. В данных организациях этот вид запасов учитывается на счете 41 «Товары», субсчет 3 «Тара под товаром и порожняк»;

- **10-5** «Запасные части» — для учета наличия и движения запасных частей, предназначенных для ремонта машин, транспортных средств, а также наличие и движение автомобильных шин в запасе и в обороте, за исключением тех комплектов запчастей и шин, которые были приобретены одновременно с основными средствами и включены в их первоначальную стоимость;
- **10-6** «Прочие материалы» — для учета отходов, полученных в процессе производства, обслуживания и ремонта оборудования, ликвидации объектов основных средств (лом и др.), которые не могут быть использованы в организации, но могут быть проданы.

Материалы, предназначенные для продажи, оставшиеся от выбытия основных средств, а также извлеченные в процессе их (основных средств) текущего содержания, ремонта, реконструкции и модернизации, квалифицируются как долгосрочные активы к продаже, и учитывать их можно обособленно (п. 10.1 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»).

Делаются следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» субсч. 6 «Прочие материалы»,

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. — оприходованы возвратные отходы.

Дебет 10 «Материалы» субсч. 6 «Прочие материалы»,

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 1 «Прочие доходы» — оприходованы прочие материалы, полученные при выбытии средств труда, не учитываемых в составе основных средств.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 2 «Прочие расходы»,

Кредит 10 «Материалы» субсч. 6 «Прочие материалы» — списаны прочие материалы, реализованные на сторону;

- **10-7** «Материалы, переданные в переработку на сторону» — для учета движения материалов, переданных в переработку сторонним организациям на давальческой основе.

Делаются следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» субсч. 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»,

Кредит 10 «Материалы» субсч. 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 5 «Запасные части», 8 «Строительные материалы» и др. — переданы материалы в переработку.

– Дебет 20 «Основное производство», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.,

Кредит 10 «Материалы» субсч. 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» — стоимость израсходованных материалов отнесена на затраты по выпуску продукции (работ, услуг), включена в стоимость строящегося объекта основных средств и т.п.

Дебет 10 «Материалы» субсч. 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 5 «Запасные части», 8 «Строительные материалы» и др.,

Кредит 10-7 — возвращены подрядчиком неизрасходованные материалы и (или) отходы производства;

- **10-8** «Строительные материалы» — субсчет используется строительными организациями. Учитывают наличие и движение материалов (строительных и отделочных, конструкций и др.), необходимых для основного вида деятельности организации застройщика;

- **10-9** «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — для учета наличия и движения инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и др.

Делаются следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» субсч. 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»,

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — приняты к учету средства труда со сроком использования не более 12 месяцев или операционного цикла организации.

Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.,

Кредит 10 «Материалы» субсч. 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — инвентарь передан в эксплуатацию;

— **10-10** «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» — для учета специальных инструментов и приспособлений, специального оборудования и спецодежды, находящихся на складах или в других местах хранения (за исключением основных средств).

Признание спецодежды и спецоснастки запасами или основными средствами будет проводиться в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020.

Необходимость обращения к понятию «операционный цикл» будет возникать при квалификации спецодежды и спецоснастки, используемых более 12 месяцев, и только если сам этот цикл превышает 12 месяцев. Применение стоимостного критерия может быть только после признания объекта основными средствами (а не запасами), т.е. сначала — квалификация объекта учета, лишь после этого — определение порядка списания его стоимости на расходы: при отпуске в производство или через амортизацию.

В отдельных случаях квалификация актива, в том числе спецодежды и спецоснастки, в качестве запасов или основных средств может зависеть не от срока службы, а от функционального назначения. Например, согласно требованиям п. 5 подп. «а» ФСБУ 26/2020 — к капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на приобретение имущества, предназначенного для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств.

Корреспонденция счетов по передаче спецодежды и спецоснастки в эксплуатацию:

Дебет 10 «Материалы» субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.,

Кредит 10 «Материалы» субсч. 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» — списана при передаче в эксплуатацию спецоснастка, используемая в производстве; специальные инструменты, оборудование и спецодежда.

– **10-11** «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» — для учета поступления и наличия специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатации (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

Если при списании стоимости спецоснастки переданной в эксплуатацию остались обязательства по ее хранению, гарантийному ремонту и обслуживанию, то в целях обеспечения контроля целесообразно учитывать ее на забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Первичными учетными документами при передаче спецоснастки и спецодежды в эксплуатацию со склада организации могут быть типовые формы накладных № М-11, № М-15, лимитно-заборные карты формы № М-8. Ведомость учета выдачи специальной одежды, специальной обуви и предохра-

нительных приспособлений формы № МБ-7. Эта ведомость составляется в двух экземплярах: один передается в бухгалтерию, второй остается на складе.

Первичным учетным документом по учету специальной одежды в эксплуатации может быть «Личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты», ее пример представлен в приложении к Межотраслевым правилам обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 01.06.2009 № 290н.

Дежурная спецодежда коллективного пользования записывается на отдельные карточки (счета аналитического учета) с пометкой «дежурная».

Аналитический учет спецодежды и спецодежды, находящихся в эксплуатации, должен вестись по наименованиям (номенклатурным номерам, артикулам, кодам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию) (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально ответственных лиц.

При отражении материалов в пути бухгалтерский учет организуется на отдельном аналитическом счете к счету 10 «Материалы» (по субсчетам). При поступлении документов делается запись:

Дебет 10 «Материалы» аналитический счет (место хранения) «Материалы в пути»,

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При оприходовании материалов на склад делается запись:

Дебет 10 «Материалы» аналитический счета по местам хранения и материально ответственным лицам,

Кредит 10 «Материалы» аналитический счет «Материалы в пути».

6.04. Поступление материалов отражается следующими записями (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Корреспонденции счетов по учету поступления материалов

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|--|--|
| 1 | Поступление материалов от поставщика | 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет, накладная, счет-фактура |
| 2 | Получены материалы в качестве вклада в уставный капитал | 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 75 «Расчеты с учредителями» | Протокол заседания учредителей, бухгалтерская справка, на справедливую стоимость материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал |
| 3 | Получены материалы безвозмездно | 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 98 «Доходы будущих периодов» | Бухгалтерская справка, отгрузочные документы передающей стороны |
| 4 | Получены материалы в результате выбытия освоенных средств | 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы» | Бухгалтерская справка |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.1

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|---|-----------------------|
| 5 | Приняты к учету дополнительные затраты на приведение материалов в состояние, необходимое для их потребления или использования | 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | |
| 6 | Отражен НДС | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет-фактура |
| 7 | Принята к учету величина возникшего в связи с приобретением | 10 «Материалы» | 96 «Резервы предстоящих расходов» | Бухгалтерская справка |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.1

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|--|---|------------------------------|
| 8 | <p>материалов оценочного обязательства по их демонстрации и восстановлению окружающей среды (п. 11 ФСБУ 5/2019)</p> | <p>96 «Резервы предстоящих расходов»</p> | <p>60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</p> | <p>Бухгалтерская справка</p> |

Окончание табл. 6.1

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|---|--|--|--|--|
| Приобретение материалов для управленческих нужд | | | | |
| 9 | Оприходованы запасы, приобретенные для управленческих нужд | 10 «Материалы», 41 «Товары» | 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 10 | ТЗР, связанные с приобретением запасов для управленческих нужд | 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство» | 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |

6.05. При расширенной номенклатуре приобретаемых материалов и товаров для снижения трудоемкости учетного процесса можно использовать счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Данные счета используются при применении учетных цен. В качестве учетных цен применяют — цену договора, фактическую себестоимость материалов или товаров предыдущего месяца или отчетного периода, планово-расчетную цену, среднюю цену укрупненной группы запасов.

При применении учетных цен возникает необходимость рассчитывать величину отклонений фактической себестоимости от учетной цены и вести учет этих отклонений.

Фактическая себестоимость материалов и товаров формируется на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По дебету этого счета отражается их договорная стоимость (без учета возмещаемого НДС) и дополнительные затраты, связанные с их приобретением. По кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и дебету счетов учета этих видов запасов на дату оприходования на склад организации отражается их учетная стоимость.

Разница между фактической себестоимостью приобретенных материалов и товаров и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» показывает наличие приобретенных запасов в пути.

Ежемесячно со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» списывается сумма отклонений, пропорциональная стоимости списанных (переданных) запасов по учетным ценам.

Пример

Планово-расчетная цена запасных частей для основного производства — 1000 руб. за 1 шт.

На 1 апреля учетная стоимость остатка запасных частей (33 шт.) составляла 33000 руб., сумма отклонений — 6000 руб.

10 апреля получено от поставщика 40 шт. запасных частей по договорной стоимости 1500 руб. (без НДС) за 1 шт. Запасные части поступили на склад организации 20 апреля, расходы на их доставку транспортной компанией составили 15000 руб. (без НДС).

22 апреля 15 шт. запасных частей списано в производство.

В учете организации сделаны следующие записи (табл. 6.2).

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» можно использовать также в случае, если организация учитывает материалы и товары по фактической себестоимости без применения учетных цен. Такой порядок учета рационален, когда приобретение данных запасов и их поступление (оприходование) на склад организации разделены во времени и когда организация несет дополнительные затраты, которые включает в их фактическую себестоимость (табл. 6.3).

6.06. При рассрочке платежа свыше 12 месяцев часть затрат на приобретение запасов учитывается как проценты по займу (п. 13 ФСБУ 5/2019).

В целях применения ФСБУ 5/2019 длительной считается отсрочка (рассрочка) платежа, превышающая 12 месяцев или меньший срок, установленный в учетной политике, за предоставление которой проценты в явном виде в договоре не определены.

Если запасы приобретаются на условиях длительной отсрочки (рассрочки), то необходимо включить в их фактическую себестоимость не договорную стоимость запасов (без НДС), которую необходимо заплатить продавцу, а сумму (без НДС), в которую организации обошлось бы это приобретение при условии немедленной оплаты (п. 13 ФСБУ 5/2019).

Таблица 6.2

Корреспонденции счетов при применении учетных цен

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|-------|---|---|---|-------------|
| | | 10 апреля | | |
| 1 | Поступление запасных частей от поставщика | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 60 000 |
| | | 20 апреля | | |
| 2 | Отражены затраты на до-ставку | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 15 000 |
| 3 | Оприходованы запасные части по учетной цене (40 шт. × 1 000 руб.) | 10 «Материалы» | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 40 000 |
| | | 22 апреля | | |
| 4 | Запасные части отпущены в производство (15 шт. × 1 000 руб.) | 20 «Основное производство» | 10 «Материалы» | 15 000 |
| | | 30 апреля | | |
| 5 | Списаны отклонения в стоимости запасных частей, приобретенных | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 35 000 |

Окончание табл. 6.3

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|-------|--|----------------------------|--|-------------|
| | за месяц (60 000 + 15 000 – 40 000) | | | |
| 6 | Списаны отклонения в стоимости запасных частей, переданных в производство за месяц (15 000 × (6 600 000 + 35 000) / (33 000 + 40 000)) | 20 «Основное производство» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | 8424,66 |

Таблица 6.3

**Корреспонденции счетов при применении счета 15
«Заготовление и приобретение материальных ценностей»**

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|---|-------------------------------|
| 1 | Поступление материалов от поставщика (без НДС) | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет, накладная, счет-фактура |
| 2 | Отражены дополнительные затраты, связанные с приобретением запасов, включаемые в их фактическую себестоимость | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | Счет, накладная, счет-фактура |
| 3 | Запасы, поступившие на склад, приняты к учету по фактической себестоимости | 10 «Материалы», 41 «Товары» | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | |

Если полученные организацией запасы до момента их оплаты находятся в залоге у продавца, то сумму обеспечаемого обязательства необходимо отразить на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

По мере внесения платежей сумма, учтенная на счете 009, будет уменьшаться.

Для расчета стоимости приобретаемых запасов на условиях рассрочки платежа, т.е. для определения фактической себестоимости запасов и причитающихся по ним процентов допускается использовать алгоритм расчета, вытекающий из методики, закрепленной в ПБУ 15/2008 (п. 13 ФСБУ 5/2019).

Согласно ПБУ 15/2008 разница между возможной суммой, уплаченной без рассрочки, и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета затрат в виде процентов в течение периода, когда длится отсрочка или рассрочка.

Согласно п. 6, 7, 8 ПБУ 15/2008 расходы по заемным средствам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся, в составе прочих расходов равномерно.

Пример

ООО «Янтарь» применяет ФСБУ 5/2019 15.05 20XX были приобретены запасные части для производственного оборудования за 120 000 руб., в том числе НДС — 20 000 руб. (цена товара на момент покупки). Однако организации удалось договориться об отсрочке (рассрочке) платежа на 6 месяцев. По окончании этого периода необходимо будет заплатить поставщику 220 000 руб., в том числе НДС — 36 666,67 руб.

В бухгалтерском учете запасные части будут оприходованы по 100 000 руб. (120 000–20 000). А в качестве процентов должна быть учтена сумма 83 333,33 руб. (220 000–36 666,67–100 000).

Ежемесячно в течение 6 месяцев ООО «Янтарь» в учете отражает записи (табл. 6.4).

Таблица 6.4

Корреспонденции счетов при приобретении запасов на условиях рассрочки платежа

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденции счетов | | Сумма, руб. | Первичный документ |
|------------|---|------------------------|---------|-------------|--|
| | | Дебет | Кредит | | |
| 15.05.20XX | | | | | |
| 1 | Приняты к учету запасные части по стоимости на условиях их немедленной оплаты | 10 | 60 | 100 000,00 | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 | 60 | 20 000,00 | Счет-фактура |
| | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 20 000,00 | Счет-фактура |
| 16.06.20XX | | | | | |
| 3 | Признан процентный расход (83 333,33/6) | 91 | 60 (76) | 13 888,89 | Бухгалтерская справка |
| 16.07.20XX | | | | | |
| 4 | Признан процентный расход | 91 | 60 (76) | 13 888,89 | Бухгалтерская справка |
| 16.08.20XX | | | | | |
| 5 | Признан процентный расход | 91 | 60 (76) | 13 888,89 | Бухгалтерская справка |

5.2. Отражение списания запасов на счетах бухгалтерского учета

Окончание табл. 6.4

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденции счетов | | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|--|------------------------|---------|-------------|-----------------------|
| | | Дебет | Кредит | | |
| | | 16.08.20XX | | | |
| 6 | Признан процентный расход | 91 | 60 (76) | 13888,89 | Бухгалтерская справка |
| | | 16.09.20XX | | | |
| 7 | Признан процентный расход | 91 | 60 (76) | 13888,89 | Бухгалтерская справка |
| | | 16.10.20XX | | | |
| 8 | Признан процентный расход | 91 | 60 (76) | 13888,89 | Бухгалтерская справка |
| 9 | Отражена разница НДС, предъявленного поставщиком | 19 | 60 | 16666,67 | Бухгалтерская справка |
| 10 | Перечислена оплата поставщику | 60 | 51 | 220000,00 | Платежное поручение |

6.07. При приобретении запасов с отсрочкой платежа их стоимость на условиях немедленной оплаты так же может определяться по формуле для расчета приведенной (дисконтированной) стоимости кредиторской задолженности:

$$\Pi = H / (1 + r)^t,$$

где Π — стоимость запасов при условии немедленной оплаты; H — номинальная величина задолженности без НДС; r — ставка дисконтирования за период; t — количество периодов до погашения. Количество периодов может быть дробным числом. В качестве периода может быть принят месяц, квартал или год.

В случае *рассрочки в виде одинаковых по суммам платежей через равные промежутки времени* для определения стоимости запасов при условии немедленной оплаты можно использовать формулу:

$$\Pi = p \times (1 - 1 / (1 + r)^n) / r,$$

где Π — стоимость запасов при условии немедленной оплаты; p — номинальная величина платежа без НДС; r — ставка дисконтирования за период; n — количество платежей.

Если *рассрочка предоставлена на иных условиях* (предусмотрены неодинаковые платежи или неравные промежутки времени между платежами), придется отдельно дисконтировать каждый платеж по формуле:

$$\Pi = p_1 / (1 + r_1) + p_2 / (1 + r_2)^2 + \dots + p_n / (1 + r_n)^n,$$

где Π — стоимость запасов при условии немедленной оплаты; p_i — номинальная величина очередного платежа без НДС; r_i — ставка дисконтирования за соответствующий период; n — количество платежей.

Дисконтировать необходимо только платежи, подлежащие уплате после получения запасов. Другими словами, если договор поставки предусматривает одновременно и предварительную оплату и отсрочку (рассрочку) по оплате оставшейся

суммы, то стоимость запасов на условиях немедленной оплаты составит сумму приведенной (дисконтированной) стоимости будущих платежей (без НДС) и авансовых платежей (без НДС).

Согласно п. 20 ПБУ 8/2010 выбранная организацией ставка дисконтирования должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также специфические риски обязательства.

В качестве ставки дисконтирования берется:

- ставка, под которую организацией привлекаются заемные средства на сопоставимых условиях;
- средняя ставка по имеющимся долговым обязательствам в той же валюте, при отсутствии привлеченных на сопоставимых условиях средств;
- ставка, определенная на основе подходящей рыночной информации, если сделок по привлечению заемных средств в организации нет;
- ключевая ставка Банка России, увеличенная в 1,5 раза, если нет доступной рыночной информации.

Разницу между стоимостью запасов на условиях немедленной оплаты и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) (без НДС) необходимо учесть в порядке, аналогичном порядку учета процентов по заемному обязательству (п. 13 ФСБУ 5/2019).

В общем случае при приобретении сырья, материалов или товаров эти проценты включаются на конец каждого отчетного периода в прочие расходы (п. 7, 8 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»).

Порядок определения суммы, признаваемой расходом, зависит от того, каким способом определялась стоимость запасов на условиях их немедленной оплаты:

- если стоимость запасов определялась при условии немедленной оплаты прямым путем, то возможно два варианта действий:

1) нужно распределить разницу между номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем (без

НДС), и стоимостью запасов на условиях их немедленной оплаты равномерно между всеми отчетными периодами действия договора (приложение к письму Минфина России от 06.02.2015 № 07–04–06/5027, п. 8 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»). Данный вариант подойдет для случаев отсрочки.

$$\text{Про-} = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{Номинальная величина} \\ \text{денежных средств,} \\ \text{подлежащих} \\ \text{уплате в будущем} \\ \text{(без НДС) –} \\ \text{– Стоимость запасов} \\ \text{на условиях} \\ \text{немедленной оплаты} \\ \text{за минусом} \\ \text{авансовых платежей} \end{array} \right)}{\text{Общее количество} \\ \text{дней отсрочки} \\ \text{платежа}} \times \begin{array}{l} \text{Количество} \\ \text{дней} \\ \text{для начисления} \\ \text{процентов} \\ \text{в отчетном} \\ \text{периоде} \end{array}$$

2) процентная ставка определяется расчетным путем. Например, для случая отсрочки платежа ставка может быть рассчитана по формуле:

$$r = ((N / П)^{1/t} - 1) \times 100\%,$$

где r — процентная ставка за период; N — номинальная величина отсроченной задолженности без НДС; $П$ — стоимость запасов при условии немедленной оплаты (за минусом авансовых платежей, если уплачивались); t — количество периодов до погашения. Количество периодов до погашения может быть дробным числом. Периодом может быть месяц, квартал

или год. Выбор периода зависит от того, как часто вам нужно будет начислять проценты для составления отчетности.

Проценты на отчетную дату будут начисляться по формуле:

$$\text{Про-} \\ \text{центы} = \begin{array}{l} \text{Кредиторская} \\ \text{задолженность} \\ \text{(без НДС)} \\ \text{с учетом ранее} \\ \text{начисленных} \\ \text{процентов на начало} \\ \text{периода} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Процентная} \\ \text{ставка} \\ \text{за период,} \\ \text{по которому} \\ \text{рассчитываются} \\ \text{проценты} \end{array}$$

Пример

ООО «Янтарь» применяет ФСБУ 5/2019 15.05.20XX были приобретены запасные части для производственного оборудования за 1 500 000 руб., в том числе НДС— 250 000 руб., с рассрочкой платежа на 15 месяцев. По договоренности сторон, оплата должна проводиться раз в три месяца:

- 16.08.20XX – 250 000 руб., НДС – 50 000 руб.;
- 16.11.20XX – 250 000 руб., НДС – 50 000 руб.;
- 16.02.20XX – 250 000 руб., НДС – 50 000 руб.;
- 16.05.20XX – 250 000 руб., НДС – 50 000 руб.;
- 16.08.20XX – 250 000 руб., НДС – 50 000 руб.

По условиям договора залог на запасные части не установлен.

При обсуждении условий договора с поставщиком рассматривался вариант приобретения данных запасных частей на условиях полной оплаты в день их отгрузки за 1 260 000 руб., в том числе НДС – 210 000 руб.

Следовательно, стоимость запасных частей при условии их немедленной оплаты будет составлять 1 050 000 руб. (1 260 000 руб. – 210 000 руб.).

Отчетным периодом в ООО «Янтарь» является месяц. Процентная ставка определяется расчетным путем.

6. Синтетический и аналитический учет запасов

- Для ежемесячного начисления процентов было определены:
- квартальная процентная ставка, исходя из равенства общей суммы будущих платежей без НДС (1 250 000 руб.) и их величины, дисконтированной на дату поступления запасных частей (1 050 000 руб.) – 6,07%;
 - месячная процентная ставка – 1,984% ($((1 + 6,07\% / 100\%)^{1/3} - 1) \times 100\%$).

Для расчетов квартальной и месячной ставки все кварталы и месяцы условно приняты равными: организация может считать такое упрощение приемлемым для расчета расхода на конец соответствующего месяца.

Затем ООО «Янтарь» произвело расчет процентов на каждую отчетную дату по ставке 1,984% (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Расчет процентов и кредиторской задолженности

| № п/п | Отчетный период (месяц) | Кредиторская задолженность на начало периода (без НДС), руб. | Проценты, руб. | Платеж по договору поставки (без НДС), руб. | Кредиторская задолженность на конец периода (без НДС), руб. |
|-------|-------------------------|--|------------------------------|---|---|
| | 1 | 2 | $3 = 2 \times \text{ставка}$ | 4 | $5 = 2 + 3 - 4$ |
| 1 | Июнь 20XX г. | 1 050 000,00 | 20 832,00 | 0 | 1 070 832,00 |
| 2 | Июль 20XX г. | 1 070 832,00 | 21 245,31 | 0 | 1 092 077,31 |
| 3 | Август 20XX г. | 1 092 077,31 | 21 666,81 | 250 000 | 863 744,12 |
| 4 | Сентябрь 20XX г. | 863 744,12 | 17 136,68 | 0 | 880 880,80 |
| 5 | Октябрь 20XX г. | 880 880,80 | 17 476,68 | 0 | 898 357,48 |
| 6 | Ноябрь 20XX г. | 898 357,48 | 17 823,41 | 250 000 | 666 180,89 |

5.2. Отражение списания запасов на счетах бухгалтерского учета

Окончание табл. 6.5

| № п/п | Отчетный период (месяц) | Кредиторская задолженность на начало периода (без НДС), руб. | Проценты, руб. | Платеж по договору поставки (без НДС), руб. | Кредиторская задолженность на конец периода (без НДС), руб. |
|-------|-------------------------|--|----------------|---|---|
| 7 | Декабрь 20XX г. | 666 180,89 | 13 217,03 | 0 | 679 397,92 |
| 8 | Январь 20XX г. | 679 397,92 | 13 479,25 | 0 | 692 877,18 |
| 9 | Февраль 20XXг. | 692 877,18 | 13 746,68 | 250 000 | 456 623,86 |
| 10 | Март 20XX г. | 456 623,86 | 9059,42 | 0 | 465 683,28 |
| 11 | Апрель 20XX г. | 465 683,28 | 9239,16 | 0 | 474 922,43 |
| 12 | Май 20XX г. | 474 922,43 | 9422,46 | 250 000 | 234 344,89 |
| 13 | Июнь 20XX г. | 234 344,89 | 4649,40 | 0 | 238 994,30 |
| 14 | Июль 20XX г. | 238 994,30 | 4741,65 | 0 | 243 735,94 |
| 15 | Август 20XX г. | 243 735,94 | 6264,06 | 250 000 | 0 |

В учете ООО «Янтарь» отражаются записи (табл. 6.6):

- если стоимость запасов определяется при условии немедленной оплаты расчетным путем, то для начисления процентов можно использовать ставку, применяемую для дисконтирования.

Если известна годовая ставка, то рассчитать ставку за меньший период можно по формуле:

$$\text{Ставка} = ((1 + \text{Годовая ставка} / 100\%)^N - 1) \times 100\%,$$

где $N = 1/4$ – при определении квартальной ставки; $N = 1/12$ – при определении месячной ставки.

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Таблица 6.6

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|---|--|--|--------------|--|
| | | 15.05.20XX | | | |
| 1 | Приняты к учету запасные части по стоимости на условиях их немедленной оплаты | 10 «Материалы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 1 050 000,00 | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 250 000,00 | Счет-фактура |
| 3 | НДС принят к вычету | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» | 250 000,00 | Счет-фактура |
| | | 16.06.20XX | | | |
| 4 | Признан процентный расход (1 050 000 × 1,984%) | 91-2 «Прочие доходы и расходы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 20 832,00 | Бухгалтерская справка |

5.2. Отражение списания запасов на счетах бухгалтерского учета

Продолжение табл. 6.6

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|---|--|--|-------------|-----------------------|
| | | 16.07.20XX | | | |
| 5 | Признан процентный расход $((1\,050\,000 + 20\,832,00) \times 1,984\%)$ | 91-2 «Прочие доходы и расходы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 21 245,31 | Бухгалтерская справка |
| | | 16.08.20XX | | | |
| 6 | Признан процентный расход $((1\,050\,000 + 20\,832,00 + 21\,245,31) \times 1,984\%)$ | 91-2 «Прочие доходы и расходы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 21 666,81 | Бухгалтерская справка |
| 7 | Перечислен первый платеж поставщику | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 51 «Расчетные счета» | 250 000,00 | Платежное поручение |
| | | 16.08.20XX | | | |
| 8 | Признан процентный расход (расчитанный остаток) | 91-2 «Прочие доходы и расходы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 6 264,06 | Бухгалтерская справка |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Окончание табл. 6.6

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|---|--|----------------------|-------------|---------------------|
| 9 | Перечислена пятая (последняя) оплата поставщику | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 51 «Расчетные счета» | 250 000,00 | Платежное поручение |

Аналогично ставку за один период можно перевести в ставку за другой период по формуле:

$$\text{Ставка-2} = ((1 + \text{Ставка-1} / 100\%)^{\text{Период-2/Период-1}} - 1) \times 100\%.$$

Однако если ставка определена за период (например, год), в котором есть промежуточные платежи, то ее перевод в ставку за меньший период дает приблизительный результат, который, тем не менее, может обеспечить приемлемую точность для оценки процентов, причитающихся к уплате на конец соответствующего периода.

Начисление процентных расходов за пользование отсрочкой (рассрочкой) при приобретении запасов отражается бухгалтерской записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 2 «Прочие расходы»,

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) отнесена на прочие расходы.

6.1. УЧЕТ НЕОФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

6.1.1. При поступлении в организацию запасов без сопроводительных документов организация признает активы или расходы, предварительно их оценив. При необходимости полученные запасы приходят на склад, а по получении документов их стоимость корректируется.

При поступлении на склад запасов необходимо составить акт о приемке материальных ценностей по форме, утвержденной учетной политикой, либо можно использовать унифицированные формы М-7 или ТОРГ-4.

6.1.2. Может возникнуть вопрос правильной «предварительной оценки» поступивших в организацию запасов, и здесь понадобится применение профессионального суждения. Порядок «предварительной оценки» необходимо закрепить в учетной политике организации. Например, можно описать

алгоритм — кто из должностных лиц имеет право оценить запасы, исходя из своих знаний и опыта, какими документами это оформляется и на основании каких источников информации может осуществляться предварительная оценка (например, заключенные договора поставки, купли продажи, гарантийные письма об оплате и т.п.). Данный алгоритм может быть утвержден в виде распоряжения (регламента) или иного правоустанавливающего документа.

6.1.3. На основании акта запасы приходятся на счет 10 «Материалы» или счет 41 «Товары». Задолженность перед поставщиком отражается по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Каждую неотфактурованную поставку в аналитическом учете на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» необходимо отражать обособленно.

НДС по неотфактурованной поставке отражают по дебету счета 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» на отдельном субсчете на дату принятия запасов к учету, если организации известно, что поставщик является плательщиком НДС (например, договорная стоимость запасов включает НДС или в предыдущих поставках НДС был выделен в товаросопроводительных документах).

6.1.4. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена (предварительная оценка) корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

- а) учетная стоимость материальных запасов не меняется;
- б) величина налога на добавленную стоимость принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;
- в) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестои-

мостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:

- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
- увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

К вычету НДС можно принять только после получения от поставщика счета-фактуры (п. 1 ст. 169 НК РФ).

6.2. УЧЕТ ТОВАРОВ

6.2.1. Товары принимаются к бухгалтерскому учету при выполнении одновременном двух условий (п. 5 ФСБУ 5/2019):

- затраты, понесенные в связи с приобретением товаров, обеспечат получение в будущем экономических выгод;
- определена величина понесенных затрат.

6.2.2. При принятии товаров к учету их оценивают по фактической себестоимости, состоящей из всех затрат на их приобретение, транспортировку, фасовку, сортировку.

Не включаются в фактическую себестоимость товаров затраты на их хранение после поступления на склад организации, а также иные затраты, которые не являются необходимыми для приобретения товаров (п. 18 подп. «в», «г» ФСБУ 5/2019).

Фактическую себестоимость товаров можно определять в упрощенном порядке — без учета затрат по их заготовке и доставке до склада организации, при условии закрепления данного порядка в учетной политике. В данном случае затраты по заготовке и доставке товаров будут включаться в расходы на продажу (п. 21 ФСБУ 5/2019).

6.2.3. Если не все затраты на приобретение понесены одновременно, то товары отражают в учете в оценке, сформированной на момент признания их к учету.

рованной исходя из известных затрат. Например, товары, находящиеся в пути, вначале отражают в учете по договорной стоимости (без НДС, подлежащего вычету) с последующим определением их фактической себестоимости (п. 12 подп. «а», п. 22 ФСБУ 5/2019).

6.2.4. Фактическую себестоимость поступивших в организацию товаров отражают с использованием счета 41 «Товары», или можно использовать счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Основные записи при принятии товаров к учету отражены в табл. 6.7.

6.2.5. Если организация принимает к учету товары по продажной стоимости, то к корреспонденциям в таблице делаются записи на основании бухгалтерской справки:

Дебет 41 «Товары» субсч. 1 «Товары на складах»,

Кредит 42 «Торговая наценка» — отражена сумма торговой наценки по поступившим товарам (бухгалтерская справка);

Дебет 41 «Товары» субсч. 2 «Товары в розничной торговле»,

Кредит 41 «Товары» субсч. 1 «Товары на складах» — товары переданы со склада в торговый зал (накладная на внутреннее перемещение товаров).

Пример

В июне 20XX г. ООО «Янтарь» купило 50 банок краски по цене 510 руб. на сумму 25 500,00 руб. (в том числе НДС 4250,00 руб.). Продажная стоимость краски 550 руб. за банку (без учета НДС).

В учете ООО «Янтарь» сделаны следующие записи (табл. 6.8).

6.2.6. Отражение в учете операций по реализации зависит от того, покупные это товары или продукция собственного производства, предназначенная для продажи.

Реализация продукции собственного производства отражается в учете по правилам, предусмотренным для реализации готовой продукции.

Таблица 6.7
Корреспонденции счетов по учету приобретения товаров (организация — плательщик НДС)

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|---|--|
| 1 | Поступление товаров от поставщика | 41 «Товары» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура, акт о приеме товаров ТОРГ-1 |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет-фактура |
| 3 | Понесены дополнительные затраты в связи с приобретением товаров | 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура, акт об оказании услуг, отчетная ведомость, бухгалтерская справка |
| 4 | Отражен НДС с суммы дополнительных затрат | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | Счет-фактура |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|--|--|---|---|
| 5 | НДС со стоимости запасов и суммы дополнительных затрат приняты к вычету | 68 Расчеты по налогам и сборам» | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | Счет-фактура |
| 6 | Перечислена оплата поставщику и иным контрагентам | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 51 «Расчетные счета» | Платежное поручение |
| 7 | Получены товары безвозмездно | 41 «Товары» | 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 2 «Безвозмездные поступления» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура, акт о приемке товаров ТОРГ-1, бухгалтерская справка |
| 8 | Списание стоимости безвозмездно полученных товаров на расходы по мере отпуска в производство | 98 «Доходы будущих периодов» | 91 «Прочие доходы и расходы» | Бухгалтерская справка |

Продолжение табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|--|--|---|---|--|
| 9 | Оприходован излишек товаров, выявленных при инвентаризации | 41 «Товары» | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы» | Сличительная ведомость |
| 10 | В стоимость ввезенного товара включены таможенные пошлины, сборы | 41 «Товары» | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | Декларация на товары, бухгалтерская справка |
| При применении счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | | | | |
| 11 | Товары переданы поставщиком | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 12 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет-фактура |
| 13 | Понесены дополнительные затраты в связи с приобретением запасов | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|--|---|---|---------------------|
| | | (44 «Расходы на продажу» используется для отражения затрат по заготовке и до- ставке, если органи- зация приняла ре- шение формировать фактическую себе- стоимость товаров без учета этих затрат) | дебиторами и креди- торами» и др. | |
| 14 | Отражен НДС с суммы дополни- тельных затрат | 19 «Налог на добав- ленную стоимость по приобретенным материальным цен- ностям» | 60 «Расчеты с постав- щиками и подрядчи- ками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | Счет-фактура |
| 15 | НДС со стоимости запасов и суммы до- полнительных затрат принят к вычету | 68 «Расчеты по на- логам и сборам» | 19 «Налог на добав- ленную стоимость по приобретенным материальным цен- ностям» | Счет-фактура |

Продолжение табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|---|---|---|---|--|
| 16 | Товары приняты к учету по фактической себестоимости | 41 «Товары» | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | Бухгалтерская справка |
| 17 | Перечислена оплата поставщику и иным контрагентам | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и др.» | 51 «Расчетные счета» | Платежное поручение |
| При применении счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | | | | |
| 18 | Товары переданы, (получены) от поставщика | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 19 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Счет-фактура |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|--|---|--|
| 20 | Понесены дополнительные затраты в связи с приобретением товаров | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», (44 «Расходы на продажу» — используется для отражения затрат по заготовке и доставке, если организация приняла решение формировать фактическую себестоимость товаров без учета этих затрат) | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 21 | Отражен НДС с суммы дополнительных затрат | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | Счет-фактура |
| 22 | НДС со стоимости запасов и суммы дополнительных | 68 Расчеты по налогам и сборам» | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным | Счет-фактура |

Окончание табл. 6.7

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|---|-----------------------|
| | затрат принят к вычету | | материальным ценностям» | |
| 23 | Товары приняты к учету по учетным ценам | 41 «Товары» | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» | Бухгалтерская справка |
| 24 | Отражено отклонение фактической себестоимости от учетной цены | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») | 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», (16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей») | Бухгалтерская справка |
| 25 | Перечислена оплата поставщику и иным контрагентам | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. | 51 «Расчетные счета» | Платежное поручение |

Таблица 6.8

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма | Первичные документы |
|-------|---|---|---|-----------|--|
| | | Дебет | Кредит | | |
| 1 | Поступление краски от поставщика | 41 «Товары», субсч. 2 «Товары в розничной торговле» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 21 250,00 | Счет, платежное поручение, накладная, счет-фактура |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 4250,00 | Счет-фактура |
| 3 | Отражена торговая наценка (550 × 50 – 21 250,0) | 41 «Товары», субсч. 2 «Товары в розничной торговле» | 42 «Торговая наценка» | 6250,00 | Бухгалтерская справка |
| 4 | НДС принят к вычету | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» | 4250,00 | Счет-фактура |
| 5 | Оплата поставщику | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 51 «Расчетные счета» | 25 500,00 | Платежное поручение |

Выручку от реализации товаров (без НДС) включают в доходы по обычным видам деятельности на дату перехода права собственности на них к покупателю (п. 3, 5, 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

6.2.7. При реализации товаров списывается в себестоимость продаж:

- фактическая себестоимость проданных товаров, если резерв под обесценение по ним не создавался;
- фактическая себестоимость, скорректированная на сумму ранее созданного резерва под обесценение (подп. 5, 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», п. 41 подп. «а», п. 43 подп. «а» ФСБУ 5/2019).

6.2.8. Признание выручки от продажи товаров отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит 90 «Продажи» субсч. 1 «Выручка» — отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90 «Продажи» субсч. 3 «НДС»,

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС;

Дебет 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 41 «Товары» — списана себестоимость проданных товаров (товарная накладная, бухгалтерская справка).

Если товары в организации учитываются по учетным ценам, то делаются следующие корреспонденции:

Дебет «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 41 «Товары» — списана стоимость проданных товаров по учетным ценам;

Дебет 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — списаны отклонения по проданным товарам.

Если на счете 41 «Товары» отражается учетная стоимость товаров, а отклонения от учетной стоимости учитываются отдельно, то дополнительно необходимо списать отклонения, относящиеся к проданным товарам. Лучше это сделать

6. Синтетический и аналитический учет запасов

по итогам месяца и рассчитать сумму отклонений пропорционально учетной стоимости списанных товаров.

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{отклонений,} \\
 \text{подлежащих} \\
 \text{списанию} \\
 \text{за месяц}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Стоимость} \\
 \text{товаров} \\
 \text{в учетных} \\
 \text{ценах, списания} \\
 \text{за месяц}
 \end{array}
 \times
 \frac{\text{Остаток отклонений} \\
 \text{на начало месяца} + \\
 \text{+ отклонения} \\
 \text{по товарам,} \\
 \text{поступившим за месяц}}{\text{Остаток товаров} \\
 \text{на начало месяца} \\
 \text{по учетной цене} + \\
 \text{+ стоимость товаров,} \\
 \text{поступивших} \\
 \text{в течение месяца,} \\
 \text{по учетной цене}}$$

Иные основания для списания товаров представлены в табл. 6.9:

Таблица 6.9

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|-------------------------|-------------|---|
| 1 | Товары переданы покупателю, но право собственности к нему пока не перешло | 45 «Товары отгруженные» | 41 «Товары» | Товарная накладная, бухгалтерская справка |
| 2 | Товары переданы посреднику на реализацию | 45 «Товары отгруженные» | 41 «Товары» | Акт приема-передачи товаров |
| 3 | Списаны товары, использованные в ходе рекламной акции | 44 «Расходы на продажу» | 41 «Товары» | Акт о списании товаров в рекламных целях |

Окончание табл. 6.9

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|---|---|-------------|--|
| 4 | Товары переданы безвозмездно | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 41 «Товары» | Акт приема передачи товаров, ведомость выдачи подарков |
| 5 | Списаны неликвидные товары | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» | 41 «Товары» | Акт о списании товаров ТОРГ-16 |
| 6 | Отражена недостача или порча товаров, выявленная при инвентаризации | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 41 «Товары» | Сличительная ведомость результатов инвентаризации |

6.2.9. При реализации товаров в розничной торговле корреспонденции счетов будут следующие (табл. 6.10).

Таблица 6.10

**Корреспонденции счетов по учету товаров
в розничной торговле**

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|--|----------------------------------|---------------------------------|---|
| 1 | Признан доход от продажи товаров, оплаченных наличными средствами, банковскими картами | 50 «Касса», 57 «Переводы в пути» | 90 «Продажи» субсч. 1 «Выручка» | Договор розничной купли-продажи, чек, универсальный передаточный документ |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Окончание табл. 6.10

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Первичные документы |
|-------|--|--|--|---|
| 2 | Начислен НДС | 90 «Продажи» субсч. 3 «НДС» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | Универсальный передаточный документ |
| 3 | Списана в себестоимость продаж стоимость реализованных товаров, определенная способом, закрепленным в учетной политике | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 41 «Товары» | Расходно-приходная накладная |
| 4 | Списаны в себестоимость продаж отклонения по реализованным товарам (при учете товаров по учетным ценам) | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» | Бухгалтерская справка |
| 5 | Поступили на расчетный счет средства за проданный товар (за минусом комиссии банка) | 51 «Расчетные счета» | 57 «Переводы в пути» | Договор розничной купли-продажи, товарный чек |

6.2.10. При списании товаров, учтенных по продажной стоимости, необходимо включить в расходы их балансовую стоимость, уменьшенную (увеличенную) на торговую наценку

(скидку). Для этого необходимо скорректировать себестоимость продаж отчетного периода, в котором состоялась продажа, на сумму торговой наценки или скидки (п. 35 подп. «а», п. 41 подп. «а», п. 43 ФСБУ 5/2019):

Дебет 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 41 «Товары» — списана в расходы стоимость реализованных товаров по продажным ценам,

Дебет 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 42 «Торговая наценка» — себестоимость продаж скорректирована (уменьшена — делается сторнировочная запись) на сумму торговой наценки по реализованным товарам (если товары учтены по продажной цене, выше фактической себестоимости);

Дебет 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит 42 «Торговая наценка» — себестоимость продаж скорректирована (увеличена) на сумму скидки по реализованным товарам (если товары учтены по продажной цене, которая ниже фактической себестоимости).

Пример

На 01.06.20XX на складе ООО «Янтарь» числилось 50 банок краски. Продажная стоимость составляет 25 500,00 руб., сумма торговой наценки — 7500 руб.

В июне за наличный расчет было продано 40 банок краски по цене 510 руб. (в том числе НДС 85 руб.). Поступления краски на склад в июне не было.

В учете ООО «Янтарь» следует сделать следующие записи (табл. 6.11).

6.2.11. Организация может получить товары по договору мены, такие сделки называют товарообменными или бартерными. Данная операция оформляется договором мены (гл. 31 ГК РФ). Обмениваемые товары являются равноценными, если иное не вытекает из заключаемого организациями договора (п. 1 ст. 568 ГК РФ). Если по договору обмениваемые товары неравноценны, то сторона, которая передает более дешевый товар в обмен на более дорогой, должна оплатить разницу

в ценах. Сделать это нужно непосредственно до или после передачи товара, если иной порядок не предусмотрен договором (п. 2 ст. 568 ГК РФ).

Таблица 6.11

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденции счетов | | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|--|--|---|-------------|--------------------------------------|
| | | Дебет | Кредит | | |
| 1 | Реализация краски покупателю (510 × 40) | 50 «Касса» | 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка» | 20 400,00 | Кассовый чек, товарный чек |
| 2 | Начислен НДС (85 × 40) | 90 «Продажи», субсч. 3 «НДС» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 3 400,00 | Универсальный передаточный документ |
| 3 | Списана стоимость реализованного товара (по продажным ценам) | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость» | 41 «Товары», субсч. 2 «Товары в розничной торговле» | 22 000,00 | Расходно-приходная накладная ТОРГ-14 |
| 4 | Сторно Списана торговая наценка (7500/50 × 40) | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость» | 42 «Торговая наценка» | 6000,00 | Бухгалтерская справка |

Пример

ООО «Янтарь» по договору мены обменяло свой товар на товар ООО «Ромашка».

ООО «Янтарь» приобрело этот товар за 120 000 руб. (в том числе НДС 20 000 руб.). Договором мены установлено, что

товары признаны равноценными и их стоимость составляет 150 000 руб. без НДС, что соответствует уровню рыночных цен. Обмен произведен одновременно. В учете отражаются записи (табл. 6.12).

Таблица 6.12

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденции счетов | | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|---|---|--|-------------|-----------------------|
| | | Дебет | Кредит | | |
| 1 | Отражена выручка от реализации товаров по договору мены (150 000 × 20% НДС) | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка» | 180 000 | Товарная накладная |
| 2 | Начислен НДС | 90 «Продажи», субсч. 3 «НДС» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 30 000 | Счет-фактура |
| 3 | Списана фактическая себестоимость реализованных товаров | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость» | 41 «Товары» | 100 000 | Бухгалтерская справка |
| 4 | Оприходованы полученные по договору мены товары | 41 «Товары» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 150 000 | Договор мены |
| 5 | Отражен НДС по полученным товарам | 19 «НДС по приобретенным материалам» | 60 «Расчеты с поставщиками» | 30 000 | Счет-фактура |

Окончание табл. 6.12

| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Корреспонденции счетов | | Сумма, руб. | Первичный документ |
|-------|---|--|--|-------------|--------------------|
| | | Дебет | Кредит | | |
| | | ным ценностям» | и подрядчиками» | | |
| 6 | Принят к вычету НДС | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» | 30 000 | Счет-фактура |
| 7 | Произведен зачет обязательств сторон по договору мены | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 180 000 | Договор мены |

6.3. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

6.3.1. Учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция», незавершенное производство отражается на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) и по статьям затрат.

6.3.2. В единичном, массовом и серийном производстве при первоначальном признании можно оценивать незавершенное производство и готовую продукцию по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019). В единичном производстве это единственно возможный способ оценки незавершенного производства (п. 27 ФСБУ 5/2019).

Фактическую себестоимость формируют исходя из прямых затрат, непосредственно связанных с производством про-

дукции (выполнением работ, оказанием услуг), и косвенных затрат (п. 24–24 ФСБУ 5/2019).

Сверхнормативный расход сырья и сверхнормативные потери от брака и простоев не включаются в себестоимость НЗП и готовой продукции. Если технология производства включает нормативные потери, то они учитываются при оценке НЗП, материалов и готовой продукции. В этом случае их следует утвердить локальным актом или использовать утвержденные нормативы потерь и брака.

Кроме того, фактические потери от брака на предприятиях с длительным циклом производства следует включать в себестоимость выпущенной продукции, по которой был выявлен брак, а в случае отсутствия выпуска такой продукции – в отчетном периоде в состав незавершенного производства, так как в противном случае не будет соответствия полученных доходов понесенным расходам.

Способ оценки незавершенного производства по стоимости сырья и материалов ФСБУ 5/2019 не предусмотрен. Допустимые варианты оценки: по фактической себестоимости, по нормативной себестоимости, по прямым затратам (п. 24, 27 ФСБУ 5/2019).

Косвенные затраты распределяют между видами произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), к которым эти затраты относятся, способом, установленным в учетной политике организации (п. 25 ФСБУ 5/2019).

6.3.3. Если организация считает это экономически обоснованным, то можно применять различные сочетания способов оценки.

Например, оценивать незавершенное производство по фактической себестоимости, а готовую продукцию – по нормативной.

В фактическую себестоимость незавершенного производства согласно п. 26 ФСБУ 5/2019 не включаются:

- сверхнормативный расход материальных и трудовых ресурсов, потери от простоев, брака (кроме организаций

с длительным циклом производства) и т.п., вызванные ненадлежащей организацией производственного процесса;

- обесценение сырья, материалов и прочих запасов, использованных в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожаров, аварий и т.п.);
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг) или их включение в производственную себестоимость продукции предусмотрено постановлениями Правительства России и принятыми в их исполнение ведомственными нормативными актами. Затраты, учитываемые на счете 26 «Общепроизводственные расходы», списываются на себестоимость продаж в том периоде, в котором они понесены;
- расходы на хранение, за исключением ситуации, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и иные затраты, не связанные с процессом производства продукции (выполнения работ, оказания услуг).

6.3.4. Накопленные затраты на производство продукции (работ, услуг) списываются (п. 27 подп. «а», п. 43 ФСБУ 5/2019, п. 5, 9, 19 ПБУ 10/99):

- на себестоимость продаж – по мере признания выручки от выполнения работ, услуг;
- на стоимость готовой продукции согласно порядку закреплённому в учетной политике.

6.3.4. В табл. 6.13 представлены корреспонденции счетов по учету незавершенного производства.

Таблица 6.13

**Корреспонденции счетов по учету незавершенного
производства**

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|--|--|--|
| 1 | Отражены прямые затраты на производство продукции (работ, услуг) | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» | 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. |
| 2 | Отражены косвенные затраты | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» | 25 «Общепроизводственные расходы» |
| 3 | Отражены управленческие расходы, непосредственно связанные с производством продукции (п. 26 «г» ФСБУ 5/2019) | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» | 26 «Общехозяйственные расходы» |
| 4 | Организацией отражена стоимость продукции, учитываемой, минуя счет 43 «Готовая продукция» | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.13

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|---|--|--|
| 5 | Оприходована готовая продукция | 43 «Готовая продукция» | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» |
| 6 | Отражена стоимость выпущенной готовой продукции в сумме фактической производственной себестоимости | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» |
| 7 | Отражена плановая (нормативная) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг | 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» |
| 8 | Списана сумма выявленных отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» |

6.3. Учет готовой продукции и незавершенного производства

Продолжение табл. 6.13

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|---|--|---|
| | (плановой) себестоимости (учетной цены). При превышении учетной цены над фактической производственной себестоимостью осуществляется сторнированная запись | | |
| 9 | Оприходованы полуфабрикаты из основного или вспомогательного производства | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» |
| 10 | Оприходованы полуфабрикаты из производства при использовании счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 20 «Основное производство» |
| 11 | Списаны полуфабрикаты в основное производство | 20 «Основное производство» | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» |
| 12 | Списаны полуфабрикаты во вспомога- | 23 «Вспомогательные производства» | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Окончание табл. 6.13

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|--|--|--|
| | тельные производства | | |
| 13 | Списаны полуфабрикаты на общепроизводственные и общехозяйственные цели | 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общепроизводственные расходы» | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» |
| 14 | Отражена реализация полуфабрикатов | 90 «Продажи» 91-2 «Прочие расходы» | 21 «Полуфабрикаты собственного производства» |

6.3.5. Себестоимость выпущенной готовой продукции определяется непосредственно (напрямую) по данным бухгалтерского учета, если это единичное производство. В иных случаях ее определяют расчетным путем. Можно оценивать стоимость выпущенной готовой продукции по фактической производственной себестоимости или прямым затратам.

При отсутствии затрат, не включаемых в стоимость незавершенного производства (п. 26 ФСБУ 5/2019) и готовой продукции, расчет производится:

| | | | | | | |
|---|---|--|---|--|---|---|
| Стоимость выпущенной готовой продукции (сумма, подлежащая списанию со счета 20, 21, 23, 29) | = | Стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода (остаток по дебету сч. 20, 21, 23, 29) | + | Фактические затраты на изготовление продукции за отчетный период (оборот по дебету счета 20, 21, 23, 29) | - | Стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода (остаток по дебету счета 20, 21, 23, 29) |
|---|---|--|---|--|---|---|

При оценке выпущенной готовой продукции по нормативной себестоимости, ее стоимость определяется путем умножения количества изготовленной продукции на сумму плановых (нормативных) затрат на изготовление единицы продукции. В конце месяца определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции. Для этого необходимо провести инвентаризацию незавершенного производства, определить стоимость его остатков, распределить косвенные расходы на счете 20 «Основное производство» (23, 29).

Из общей величины затрат по каждому субсчету счета 20 «Основное производство» (23, 29) (остаток на начало месяца плюс дебетовый оборот) вычитается остаток незавершенного производства на конец месяца, получится фактическая **производственная** себестоимость готовой продукции, выпущенной за месяц.

Расчет **полной** себестоимости готовой продукции осуществляется по каждому виду продукции и складывается из ее производственной себестоимости и внепроизводственных затрат, приходящихся на данный вид продукции. При формировании «сокращенной» производственной себестоимости, т.е. в случае, если условно-постоянная часть общехозяйственных расходов (управленческие расходы) непосредственно относится на себестоимость продаж (в дебет счета 90), то «полная» себестоимость готовой продукции будет состоять уже из «сокращенной» производственной себестоимости, внепроизводственных затрат и управленческих (общехозяйственных) расходов. При этом условно — постоянные общехозяйственные (управленческие) расходы распределяются между отдельными видами продукции (заказами) внесистемно, т.е. без бухгалтерских записей.

6.3.6. Непосредственный учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция» с применением или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Выбор конкретного варианта учета готовых изделий закрепляется

в учетной политике организации. При этом использование счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» целесообразно, если время сдачи и отгрузки готовой продукции (принятия продукции покупателем) совпадают. В противном случае целесообразно осуществлять учет готовой продукции без применения счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг».

При учете готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, отклонения от фактических затрат будут формироваться на счете 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». В течение отчетного периода выпущенную готовую продукцию принимают к учету на счет 43 «Готовая продукция» по нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». По итогам отчетного периода сумму затрат, превышающую оценку незавершенного производства на конец отчетного периода, списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Выявившуюся сумму отклонений относят в дебет счета 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж».

Принимая во внимание, что время (период) выпуска готовой продукции и формирование ее производственной себестоимости, как правило, не совпадают, так как поступление готовой продукции на склады (иные места хранения) осуществляется регулярно в течение месяца (отчетного периода), а исчисление производственной себестоимости готовой продукции возможно только по окончании месяца (отчетного периода), то в оперативном (аналитическом) бухгалтерском учете организации может осуществляться оценка выпущенной готовой продукции по учетным ценам (например, по плановой себестоимости, нормативной себестоимости, по средней производственной себестоимости выпущенной продукции в предыдущем месяце, другим вариантам).

В связи с этим образовавшиеся отклонения между фактической производственной себестоимостью изделий и их стоимостью по учетным ценам, как правило, учитываются по однородным группам готовой продукции или ее отдельным

наименованиям, на отдельном субсчете к счету 43 «Готовая продукция». Указанные отклонения распределяются между проданной готовой продукцией и ее остатком на конец месяца (отчетного периода).

Схема бухгалтерских записей по учету фактической себестоимости готовой продукции приведена в табл. 6.14.

Таблица 6.14

Корреспонденция счетов по выпуску и реализации готовой продукции

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Первичные документы |
|--|--|---|--|-------------------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| Оценка себестоимости готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | | | | |
| 1 | Отражена стоимость выпущенной готовой продукции в сумме фактической производственной себестоимости | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» | Бухгалтерская справка |
| 2 | Отражена плановая (нормативная) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг | 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» (в части работ, услуг) | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | Бухгалтерская справка |
| 3 | Продукция отгружена покупателю | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 90 «Продажи» | Накладная, счет-фактура |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Окончание табл. 6.14

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Первичные документы |
|-------|---|------------------------|-------------------------------------|-----------------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 4 | Начислен НДС | 90 «Продажи» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | Счет-фактура |
| 5 | Списана нормативная себестоимость проданной продукции | 90 «Продажи» | 43 «Готовая продукция» | Бухгалтерская справка |
| 6 | Списана сумма выявленных отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости (учетной цены). При превышении учетной цены над фактической производственной себестоимостью осуществляется сторнированная запись | 90 «Продажи» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | Бухгалтерская справка |

Учет себестоимости готовой продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» рассмотрим на следующем примере.

Пример

Затраты на производство продукции ООО «Мир» составили 43 250 000 руб. В июне было произведено 25 000 ед. про-

6.3. Учет готовой продукции и незавершенного производства

дукции А, из них было продано 19200 ед. по цене 2400 руб., в том числе НДС – 400 руб. В учете будут отражены следующие операции (табл. 6.15).

Таблица 6.15

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|--|---|---|--|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| Оценка себестоимости готовой продукции безиспользования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | | | | |
| 1 | Отражены затраты на производство продукции А | 20 «Основное производство» | 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. | 43 250 000 |
| 2 | Партия изготовленной продукции А оприходована на склад по фактической себестоимости | 43 «Готовая продукция» | 20 «Основное производство» | 43 250 000 |
| 3 | Продукция А отгружена покупателю | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка» | 46 080 000 |
| 4 | Начислен НДС | 90 «Продажи», субсч. 3 «НДС» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 7 680 000 |

Окончание табл. 6.15

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|--|--|------------------------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 5 | Отражена себестоимость проданной продукции | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость» | 43 «Готовая продукция» | 33216000 (19200 ед. × × 1730 руб./ед.) |

Остаток продукции А на складе составил 5800 ед. на сумму 10034000 руб. (43250000 руб. — 33216000 руб.).

Пример

ООО «Янтарь» занимается выпуском мебели и оценивает незавершенное производство и готовую продукцию по фактической себестоимости с применением в аналитическом учете учетной цены.

Фактические затраты на производство распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией исходя из доли незавершенного производства (готовой продукции) в их общем количестве. Количество незавершенного производства определяется с учетом степени готовности (по коэффициентам готовности, утвержденным главным технологом).

Производственный цех № 1 выпускает шкафы. Нормативная себестоимость одного шкафа составляет 50000 руб. Остатки незавершенного производства и готовой продукции на 1 июня отсутствуют.

В июне на счет 20 «Основное производство», аналитический счет «Шкафы» списаны затраты (прямые и косвенные) в сумме 1800000 руб., выпущено шкафов по нормативной себестоимости 30 штук на сумму 1500000 руб.

Продано готовой продукции — 20 шкафов по цене 70000 руб. за штуку.

По результатам проведенной инвентаризации на 30 июня определены остатки продукции, не прошедшей всех стадий технологического процесса:

- после первой стадии «заготовка для мебели № 1» – 5 ед., процент готовности – 20%;
- после второй стадии «заготовка для мебели № 2» – 15 ед., процент готовности – 60%.

Количество незавершенного производства с учетом степени готовности изделий составит:

- после первой стадии – 1 шкаф (5 ед. × 20%);
- после второй стадии – 9 шкафов (15 ед. × 60%).

Остаток незавершенного производства на 30 июня – 10 штук.

Фактическая себестоимость незавершенного производства составит – 450 000 руб. (10шт. × (1 800 000 руб. / (30 шт. + 10 шт.)).

Фактическая себестоимость готовой продукции составит 1 350 000 руб. (30 шт. × (1 800 000 руб./ (30 шт. + 10 шт.)).

В учете будут отражены следующие операции (табл. 6.16).

Таблица 6.16

Корреспонденции счетов

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|--|----------------------------|--|--------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| Июнь | | | | |
| 1 | Отражены затраты на выпуск готовой продукции | 20 «Основное производство» | 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. | 1 800 000,00 |
| 2 | Отражен выпуск готовой продукции по норма- | 43 «Готовая продукция» | 20 «Основное производство» | 1 500 000,00 |

6. Синтетический и аналитический учет запасов

Продолжение табл. 6.16

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|---|---|-----------------------------------|--------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| | тивной себестоимости (30 шкафов) | | | |
| 3 | Списана нормативная себестоимость реализованной готовой продукции (20 шкафов) | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж» | 43 «Готовая продукция» | 1 000 000,00 |
| 4 | Отражена выручка от продажи готовой продукции | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» | 1 400 000,00 |
| 5 | Скорректирована себестоимость готовой продукции, выпущенной в июне (из расчета 45 000 руб. за шкаф) | 43 «Готовая продукция» | 20 «Основное производство» | (150 000,00) |
| 6 | Скорректирована себестоимость готовой продукции, реализованной за месяц | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость» | 43 «Готовая продукция» | (100 000,00) |

Окончание табл. 6.16

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|----------------------------------|------------------------|--------|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| | (из расчета 45 000 руб. за шкаф) | | | |

Пример

ООО «Янтарь» занимается выпуском мебели и оценивает незавершенное производство и готовую продукцию по сумме нормативных затрат. Учет готовой продукции организован с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». На начало месяца остатков незавершенного производства и готовой продукции нет.

Производственный цех № 1 выпускает шкафы. Нормативная себестоимость одного шкафа составляет 50 000 руб.

В июне на счет 20 «Основное производство», аналитический счет «Шкафы» списаны затраты (прямые и косвенные) в сумме 1 800 000 руб., выпущено шкафов по нормативной себестоимости 30 штук на сумму 1 500 000 руб.

Продано готовой продукции — 20 шкафов по цене 70 000 руб. за штуку.

По результатам проведенной инвентаризации на 30 июня определены остатки продукции, не прошедшей всех стадий технологического процесса:

- после первой стадии «заготовка для мебели № 1» — 5 ед., процент готовности — 20%;
- после второй стадии «заготовка для мебели № 2» — 15 ед., процент готовности — 60%.

Нормативные затраты в незавершенном производстве с учетом готовности изделий исходя из нормативной стоимости готовой продукции составляет, в том числе:

- после первой стадии — 50 000 руб. (5 ед. × 50 000 руб. × 20%);

6. Синтетический и аналитический учет запасов

— после второй стадии — 450 000 руб. (15 ед. × 50 000 руб. × 60%).

В учете будут отражены следующие операции (табл. 6.17).

Таблица 6.17

Корреспонденции счетов при нормативном методе учета затрат

| № п/п | Операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|-------|---|---|--|--------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| Июнь | | | | |
| 1 | Отражены затраты на выпуск готовой продукции | 20 «Основное производство» | 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. | 1 800 000,00 |
| 2 | Отражен выпуск готовой продукции по нормативной себестоимости (30 шкафов) | 43 «Готовая продукция» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | 1 500 000,00 |
| 3 | Списана нормативная себестоимость реализованной готовой продукции (20 шкафов) | 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость» | 43 «Готовая продукция» | 1 000 000,00 |
| 4 | Отражена выручка от продажи готовой продукции | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» | 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка» | 1 400 000,00 |

6.3. Учет готовой продукции и незавершенного производства

Окончание табл. 6.17

| № п/п | Операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|------------|--|---------------------------------------|-------------------------------------|--------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| На 30 июня | | | | |
| 5 | Списаны затраты, в том числе в части, превышающей нормативную себестоимость (1 800 000 руб. — 500 000 руб.) | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | 20 «Основное производство» | 1 300 000,00 |
| 6 | Списана сумма отклонений фактических затрат от нормативных по проданной продукции (1 300 000 руб. — 1 500 000 руб.) / 30 × 20 шт. | 90 «Продажи» субсч. 2 «Себестоимость» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | (133 333) |
| 7 | Списана сумма отклонений фактических затрат от нормативных по оставшейся продукции (1 300 000 руб. — 1 500 000 руб.) / 30 × 10 шт. | 43 «Готовая продукция» | 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» | (66 667) |

Согласно п. 3 подп. «д» ФСБУ 5/2019 в состав запасов будет входить готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи. Данный вид запасов учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

6.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СПЕЦОСНАСТКИ

6.4.1. Спецоснастка — это особый вид активов, к которому могут относиться специальные приспособления, специальные инструменты и специальное оборудование, участвующие в производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Спецоснастка участвует в создании конкретного вида продукции и используется один полный операционный цикл. В этом случае ее следует квалифицировать как запас.

К объектам специального оснащения следует относить особые технические средства, которые отвечают следующим критериям:

- являются средствами труда;
- используются для выполнения нестандартных операций;
- имеют узкопрофильное применение.

При этом организация должна самостоятельно определить, что относится к спецоснастке с учетом особенностей специфики производимой продукции и осуществляемой деятельностью (табл. 6.18). Такое решение необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Таблица 6.18

| № п/п | Вид спецоснастки | Примеры |
|-------|--|---|
| 1 | Специальные инструменты и специальные приспособления | <ul style="list-style-type: none"> — Инструменты; — штампы; — пресс-формы; — изложницы; — прокатные валки; — модельная оснастка; — стапели; — кокили; — опоки; — плазово-шаблонная спецоснастка; — и др. |

Окончание табл. 6.18

| № п/п | Вид спецоснастки | Примеры |
|-------|--------------------------|--|
| 2 | Специальное оборудование | <ul style="list-style-type: none"> – Специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций; – контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю); – реакторное оборудование; – дезавакционное оборудование; – другие виды специального оборудования. |

6.4.2. При этом не рекомендуется признавать специальным инструментом и специальными приспособлениями технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг). Также не следует учитывать как специальное оборудование, технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

6.4.3. В бухгалтерском учете спецоснастка учитывается:

- в составе запасов;
- составе основных средств, если используется более одного операционного цикла, многократно, использоваться для нескольких видов продукции;

Срок полезного использования спецоснастки устанавливается техническими службами организации.

Если организация приобретает специальную оснастку или изготавливает специальную оснастку собственными силами и открывает заказы на ее изготовление, содержащие общий признак (код), отражающий принадлежность каждого наименования (вида) специальной оснастки к конкретному изделию (работе, услуге), то она может учитывать данные предметы как комплект спецоснастки и учитывать их как единый объект учета.

6.4.4. Правилами бухгалтерского учета не предусмотрены способы списания стоимости запасов в течение срока полезного использования или пропорционально объему продукции (работ, услуг). Тем не менее, принимая во внимание, что стоимость расходов по изготовлению и (или) приобретению специальной оснастки на средних и крупных предприятиях достигает суммы от нескольких миллионов рублей до нескольких сот миллионов рублей, а количество предметов достигает сотни тысяч наименований (например, на ряде предприятий авиационной, судостроительной и космической промышленности насчитывается более 800 тыс. ее наименований предназначенных для выпуска одного вида изделия), то единовременное списание указанных расходов приведет организацию к неминуемому банкротству. Учитывая вышеизложенное и исходя из требований постановления Правительства России от 02.12.2017 № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу, а также о внесении изменений и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации», пункт 3, Минпромторгу России было поручено разработать порядок определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа.

Указанный Порядок был установлен приказом Министерства промышленности и торговли РФ от 02.02.2019 № 334

«Об утверждении порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа». Согласно данному приказу в статью калькуляции «Затраты на специальную технологическую оснастку» включаются затраты на изготовление, приобретение, ремонт и поддержание в рабочем состоянии технологической оснастки целевого назначения, к которой относится специальный инструмент и специальные приспособления — технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретной продукции.

«Затраты по специальной оснастке включаются в себестоимость продукции по ставке погашения на единицу изделия в соответствии с требованиями технической документации, исходя из объема выпуска продукции» (п. 17 Порядка). Учитывая вышеизложенное, а также исходя из положений ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (п. 7.3), «в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 настоящего Положения приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от правил, установленных ФСБУ 5/2019, при соблюдении всех следующих условий:

а) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

в) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при ко-

торых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств;

г) информация об отступлении от правил, установленных п. 7 и 7.1 настоящего Положения, и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета раскрывается организацией в соответствии с настоящим Положением (введен приказом Минфина России от 28.04.2017 № 69н).

Исходя из вышеизложенного допустимо в бухгалтерском учете учитывать объекты спецоснастки в составе запасов вне зависимости от их стоимости, а списание запасов производить исходя из их балансовой стоимости и объема выпуска продукции в течение всего срока производства данного изделия (вида продукции).

Способ учета спецоснастки следует отразить в учетной политике (п. 7.3 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

6.4.5. Для учета специальной оснастки рекомендуется открыть отдельные субсчета к счету 10 «Материалы», на которых следует учитывать спецоснастку по фактической себестоимости, которая формируется в общем порядке исходя из всех затрат на приобретение и приведение в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования (за минусом возмещаемого НДС), и с учетом всех скидок (уступок, вычетов, премий, льгот и т.д.) вне зависимости от того, в какой форме они предоставляются.

| Субсчет | Наименование |
|---------|--|
| 10-10 | Специальная оснастка и специальная одежда на складе |
| 10-11 | Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации |
| 10-11-1 | Специальная одежда в эксплуатации |
| 10-11-2 | Специальная оснастка в эксплуатации |

При этом премии, льготы, предоставленные организации согласно условиям договора, учитываются в фактической себестоимости запасов при условии, что такие премии, льготы непосредственно связаны с приобретением конкретной единицы учета запасов, признанных в бухгалтерском учете (п. 9–12 ФСБУ 5/2019, Письмо Минфина России от 18.03.2021 № 07–01–09/19540, приложение 3).

При передаче спецоснастки в эксплуатацию ее стоимость списывается в периоде передачи ее в эксплуатацию.

Для учета и контроля над остатками и движением спецоснастки организация должна обеспечить ее учет на забалансовых счетах. Например, на счете 012 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) переданной в производство (эксплуатацию) спецоснастки (п. 8 ФСБУ 5/2019). Это можно сделать, например, на счете 012 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

6.4.6. В бухгалтерском учете приобретение и списание спецоснастки может быть отражено следующими записями (табл. 6.19).

Таблица 6.19

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|---|---|--|
| 1 | Принята к учету приобретенная спецоснастка | 10 «Материалы», субсч. 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком спецоснастки | 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |

Окончание табл. 6.19

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|--|--|--|
| 3 | Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком спецоснастки | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» |
| 4 | Перечислена плата поставщику спецоснастки | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 51 «Расчетные счета» |
| 5 | Передана спецоснастка со склада в производство | 10 «Материалы», субсч. 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» | 10 «Материалы», субсч. 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» |
| 6 | Списана стоимость переданной в эксплуатацию спецоснастки или ее соответствующей доли | 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» | 10 «Материалы», субсч. 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» |

Списание спецоснастки, не переданной в эксплуатацию, следует отражать записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Спецоснастка на складе».

Организация может относить ее стоимость на расходы по обычной деятельности в момент, когда понесены затраты на приобретение, создание, улучшение специальной оснастки, стоимость которой по отдельности и в совокупности однородной группы является несущественной, независимо от срока использования, с учетом принципа рациональности.

7. Инвентаризация запасов

7.1. Инвентаризация запасов проводится в целях проверки и документального подтверждения их наличия, состояния и оценки.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д. определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда ее проведение обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

7.2. Инвентаризация запасов проводится комиссией, назначенной приказом (письменным распоряжением) руководителя организации.

Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации, о чем издается распорядительный документ (приказ, распоряжение и т.п.).

В состав указанных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, технологи и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего контроля (аудита) организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие одного члена комиссии может служить основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на “дату”», что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

До начала инвентаризации у материально ответственного лица берут *расписку* о том, что первичные учетные документы по приходу и расходу запасов сданы им в бухгалтерию или переданы комиссии, что у него отсутствуют не оприходованные или не списанные в расход ценности.

Аналогичные расписки дают работники организации, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

7.3. В ходе инвентаризации путем пересчета, взвешивания, обмера определяется наличие запасов при непосредственном участии материально ответственного лица и всех членов комиссии. Составляются *инвентаризационные описи* (форма № ИНВ-3) в двух экземплярах.

Инвентаризационные описи заполняются четко, ясно, без внесения исправлений. Наименования инвентаризируемых за-

пасов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в бухгалтерском учете, с указанием вида, группы, сорта и других данных.

На каждой странице описи указывают прописью порядковые номера материальных ценностей и их общий итог в натуральных показателях, записанных на каждой странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, метрах, килограммах) эти ценности показаны. Незаполненные строки прочеркиваются. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

7.4. Материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются после инвентаризации. Такие материальные ценности заносят в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившее во время инвентаризации». В описи указываются дата и канал поступления (от производства, поставщика и т.д.), дата и номер приходного документа, наименование материалов, товаров, их количество, цена, сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризаци-

онной комиссии делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую эти ценности записаны. При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись, которая оформляется по аналогии с документами на поступившие ценности во время инвентаризации.

7.5. Описи составляются отдельно на запасы, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и хранящиеся на складах других организаций.

В описях на запасы, находящиеся в пути, по каждой отправке содержатся данные: наименование, количество, стоимость, дата отгрузки, перечень документов, на основе которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товары и материалы, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отгрузке указывается наименование покупателя, наименование ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Материалы, хранящиеся на складах других организаций, заносят в описи на основе документов, подтверждающих их сдачу на ответственное хранение. В описях указывают наименование ценностей, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату приема груза на хранение, место хранения, номер и даты оформления документов.

7.6. В описях на материалы, переданные в переработку другим организациям, указывают: наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, стоимость по данным учета, дату передачи в переработку, номера и даты оформления документов.

7.7. Тара указывается в инвентарной описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

7.8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, находящиеся в эксплуатации, учитываются по местам их нахождения и материально ответственными лицам, у которых они находятся на хранении. В описи такое имущество заносится в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерии.

Предметы специальной одежды и специального оборудования, отправленные в стирку, ремонт, в инвентаризационную опись записывают на основании квитанций, накладных организаций, осуществляющих эти услуги.

Инвентарь, хозяйственные принадлежности, пришедшие в негодность, в инвентаризационную опись не включаются. В этом случае составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности их использования в хозяйственных целях.

7.9. При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации материально ответственными лицам необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) проводится путем фактического подсчета, взвешивания, измерения.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергающиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводится два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). При необходимости могут привлекаться эксперты.

7.10. На последней странице описей делается отметка о проверке цен и подсчете итогов за подписями лиц, проводивших эти проверки.

Описи подписывают все члены комиссии и материально ответственные лица. Материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией конкретного имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи материальных ценностей на ответственное хранение.

По окончании инвентаризации сопоставлением фактического наличия ценностей с учетными данными выявляют их излишек или недостачу, которые должны быть письменно объяснены каждым материально ответственным лицом. Выявленные при инвентаризации отклонения от учетных данных фиксируются в сличительных ведомостях (ИНВ-18, ИНВ-20), их составляют по запасам, по которым установлены отклонения.

7.11. Для выявления фактического наличия запасов инвентаризацию возможно провести с применением различных дистанционных технологий и способов, например, посредством видео- и (или) фотофиксации в режиме реального времени с присутствием отдельных членов комиссии по месту нахождения имущества.

При инвентаризации запасов в целях установления фактического наличия имущества может применяться фотофиксация имущества, включающая изображение самого объекта, а также нанесенного стикера (чипа) с записанным инвентарным номером.

Необходимая для проведения инвентаризации информация может направляться работником в адрес членов инвентаризационной комиссии способом, установленным организацией и закрепленным в приказе на проведение инвентаризации (например, размещение на выделенном ресурсе, использование корпоративной системы документооборота и т.п.).

При значительном количестве объектов инвентаризации или в случае, когда имущество находится в пользовании у дистанционных работников по месту их удаленной работы, применение способов видео- и (или) фотофиксации в режиме реального времени требует значительных временных затрат.

Например, инвентаризацию товаров можно проводить с применением программных средств для дистанционного считывания идентификационных номеров в привязке к учетным записям работников, в чьем пользовании находятся объекты.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Стоимость излишков определяется по рыночной стоимости, т.е. по цене покупки запасов тех же наименований (п. 28 приказа Минфина России от 29.07.1998 «34н»). В учете отражаются:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»,

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы» — приняты к учету выявленные излишки запасов.

При выявлении недостачи запасов ее фиксируют в инвентаризационной описи ИНВ-3 и сличительной ведомости ИНВ-19. С материально ответственного лица необходимо взять объяснение о причинах недостачи. Если ущерб возмещать некому, для учета расходов нужен документ, подтверждающий отсутствие виновных. Так, при хищении необходимо написать заявление в ОВД и получить постановление о приостановлении предварительного следствия или дознания из-за того, что виновное лицо не установлено (ст. 265 НК РФ, письмо Минфина от 27.04.2020 № 03–03–07/34451).

На сумму недостачи в учете делаются корреспонденции:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — списана стоимость недостач.

Недостачу запасов, их порчу в пределах норм естественной убыли относят на затраты производства или на расходы на продажу:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу»,

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

Если виновные лица недостач, порчи запасов не установлены или суд отказал во взыскании сумм с них, их списывают на убытки:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 2 «Прочие расходы»,

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсч. 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Недостачу запасов сверх норм естественной убыли относят за счет виновных лиц:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсч. 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»,

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»,

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсч. 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — недостача взыскана с виновного лица.

На 31 декабря сальдо по счету 94 быть не должно.

8. Оценка в бухгалтерском учете запасов после признания

8.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ЗАПАСОВ

8.1.1. При снижении стоимости запасов их оценка может отличаться от оценки при их признании и основываться на понятии наименьшей величины. Оценка запасов после признания выполняется с использованием резерва под обесценение вышеуказанных активов. То есть снижение стоимости запасов отражается не непосредственно на счетах по их учету, а с использованием резерва.

Организации на первом этапе следует выделить те запасы, по которым резерв не создается. К таким запасам относят:

- запасы, учитываемые по справедливой стоимости (п. 28, 34 ФСБУ 5/2019);
- по товарам в розничной торговле, учитываемым по продажной стоимости (п. 28, 35 ФСБУ 5/2019) и в некоторых иных случаях.

Для остальных видов запасов на каждую отчетную дату организация должна оценить запасы и отразить их в учете по наименьшей из величин (п. 28 ФСБУ 5/2019):

- фактической себестоимости;
- чистой стоимости продажи (ЧСП).

При этом отчетной датой является дата, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, если точнее – последний календарный день отчетного периода (ч. 6 ст. 15 Федерального закона № 402-ФЗ). Минфин в письме от 11.02.2021 № 07–01–09/8933 подчеркнул: обязанность организации проверять запасы на обесценение не зависит от периода, за который составляется ее бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Пример

Организация составляет промежуточную отчетность ежеквартально.

В этом случае проверка запасов на обесценение проводится по состоянию на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря.

Пример

Организация составляет только годовую бухгалтерскую отчетность, промежуточная отчетность не составляется.

В этом случае проверка запасов на обесценение проводится один раз в год — по состоянию на 31 декабря.

8.1.2. Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. Другими словами, это чистая сумма, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Данный способ установления стоимости применяется в отношении товаров и готовой продукции.

За чистую стоимость продажи иных видов запасов (неготовой продукции и не товаров) принимается величина, равная приходящейся на данные запасы **доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги**, в производстве которых используются указанные запасы.

Если материалы, хранящиеся на складах, могут быть использованы для производства нескольких видов продукции, то в таком случае определить ЧСП можно по цене основной готовой продукции, той, которая занимает наибольшую долю в структуре продаж.

Если запасы созданы (изготовлены) самой организацией, то при их оценке по чистой стоимости продажи (ЧСП) должны исключаться затраты по доведению запаса до состояния, пригодного для продажи (подсортировка, упаковка и т.п.).

Чистая стоимость продажи (ЧСП) определяется следующим образом (п. 29 ФСБУ 5/2019).

1) По запасам, приобретенным или создаваемым для продажи (например, по товарам, готовой продукции, незавершенному производству):

$$\text{ЧСП за-пасов} = \begin{array}{l} \text{Предпола-} \\ \text{гаемая цена} \\ \text{продажи} \\ \text{(без учета} \\ \text{НДС)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Предполагаемые} \\ \text{затраты на за-} \\ \text{вершение произ-} \\ \text{водства (Подго-} \\ \text{товка к продаже)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Предпо-} \\ \text{лагаемые} \\ \text{затраты} \\ \text{на про-} \\ \text{дажу;} \end{array}$$

2) В отношении запасов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), например, по сырью, материалам, покупным полуфабрикатам возможно определение их ЧСП способом, при котором в качестве ЧСП признается цена, по которой возможно приобретение аналогичных запасов, сложившаяся по состоянию на отчетную дату.

Если обесценение запасов существенно, то в учетной политике для целей бухгалтерского учета следует зафиксировать признаки обесценения запасов или описать механизм их проверки на обесценение.

Пример

В учетной политике определено, что организация может проверять на обесценение только запасы, находящиеся на балансе организации свыше 90 или 180 дней. Или выбрать группы запасов, обесценение которых может быть существенным, и проверять только их. Также можно разработать матрицу обесценения в зависимости от срока хранения запаса. Методику определения размера обесценения следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Кроме того, в случае если обесценение запасов является несущественным (как правило, в пределах 5% их балансовой стоимости), то допускается осуществлять формирование резерва под обесценение только один раз в год по состоянию на 31 декабря текущего года.

8.1. Определение суммы резерва под обесценение запасов

Матрица может иметь вид:

| Вид запаса (однородная группа, под- группа) | Срок хранения | | | | |
|--|------------------------|------------------------|-------------------------------|----------------------|----------------------|
| | До 30 дней хранения | От 30 до 90 дней | От 91 дня до 180 дня | От 181 до 365 дня | Свыше 365 дней |
| Упаковка | 0 | 10% | 25% | 50% | 90% |
| И т.д. | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Рис. 8.1. Форма матрицы обесценения запасов

Для определения процента обесценения можно использовать исторические данные, анализ нормативной оборачиваемости отдельных групп материалов, а также экспертную оценку специалистов из производства и т.п. Величины, приведенные в матрице, являются условным примером.

8.1.3. Так как ФСБУ 5/2019 не содержит однозначного алгоритма оценки обесценения запасов и практика показывает, что привлечь сотрудников небухгалтерских служб к участию в процессе оценки чистой стоимости продажи запасов крайне затруднительно, рекомендуется закрепить во внутренних документах, регламентирующих вопросы подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, участие профильных служб (располагающих информацией о ценах продажи определенных категорий запасов, предполагаемых затратах на завершение их производства и (или) на продажу) в процедурах определения чистой стоимости продажи запасов, в том числе установить лиц, ответственных за предоставление и получение информации, сроки и формат предоставления данных.

8.1.4. Если фактическая себестоимость превышает их ЧСП, разница между этими величинами считается обесценением запасов. При наличии обесценения необходимо создать резерв под обесценение запасов (п. 30 ФСБУ 5/2019). При этом

сумма резерва на каждую отчетную дату должна соответствовать величине обесценения и рассчитывается по формуле (п. 30 ФСБУ 5/2019):

$$\text{Сумма резерва под обесценение} = \text{Фактическая себестоимость запасов} - \text{ЧСП}$$

В части незавершенного производства и сырья, которое используется при производстве, можно их не обесценивать при условии, что готовая продукция продается по цене выше себестоимости. В данном случае организация должна обеспечить анализ рентабельности по группам продукции и передать этой информации в бухгалтерию для принятия решений об обесценении и необходимых расчетов суммы резерва.

Организациям, у которых много различных видов запасов, рекомендуется разработать и утвердить регламент определения признаков обесценения запасов и расчета чистой стоимости продажи.

8.1.5. Примерные признаки обесценения запасов (снижения ранее признанного обесценения) приведены в табл. 8.1. Перечень не является закрытым (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Признаки обесценения запасов

| № п/п | Внешние признаки обесценения | Внутренние признаки обесценения |
|-------|---|---|
| 1 | Рыночная стоимость запаса снизилась в течение отчетного периода больше, чем ожидалось организацией при его использовании в соответствии с целевым назначением | Существуют признаки морального устаревания или физической порчи запаса |
| 2 | Изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение отчетного периода или, | Изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение |

8.1. Определение суммы резерва под обесценение запасов

Продолжение табл. 8.1

| № п/п | Внешние признаки обесценения | Внутренние признаки обесценения |
|----------|--|--|
| | по оценкам менеджмента организации, произойдут в ближайшем будущем в применяемых технологиях, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность | <p>отчетного периода или, по оценкам менеджмента организации, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования запаса (простой, реструктуризация, смена стратегии, замораживание проекта и т.д.)</p> <p>Экономическая эффективность вовлечения запаса в производственные процессы исходя из данных внутренней отчетности организации ниже, чем ожидалось по оценкам организации ранее</p> <p>Потоки денежных средств, необходимые для приобретения актива или использованные для его эксплуатации и обслуживания, превышают потоки денежных средств, изначально предусмотренные организацией при планировании</p> <p>Фактические чистые потоки денежных средств (поступления денежных средств за вычетом вычетов денежных средств)</p> |

Окончание табл. 8.1

| № п/п | Внешние признаки обесценения | Внутренние признаки обесценения |
|----------|---|--|
| | | средств) или операционная прибыль от использования актива ниже уровня, предусмотренного организацией при планировании, либо убыток от использования запаса выше уровня, предусмотренного организацией при планировании |
| 3 | Предполагается снижение цен на отдельные виды запасов | Организацией прогнозируется выбытие денежных средств, превышающее их поступление от списываемых запасов |

8.2. ОТРАЖЕНИЕ РЕЗЕРВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

8.2.1. Сумму резерва следует включить в расходы на последнее число отчетного периода, в котором произошло обесценение (п. 31 ФСБУ 5/2019, п. 3, 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»). Сумму резерва следует признавать прочим расходом.

8.2.2. Создание резерва под обесценение отражается по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» к корреспонденции с дебетом счета 91-2 «Прочие расходы».

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 14-01 «Резервы под снижение стоимости материалов»;
- 14-02 «Резервы под снижение стоимости товаров»;
- 14-03 «Резервы под снижение стоимости готовой продукции».

В последующем организация анализирует чистую стоимость продажи запасов на предмет ее возможного изменения. По результатам такого анализа может потребоваться дальнейшее снижение балансовой стоимости запасов или ее повышение (в пределах списанных ранее сумм) путем соответствующего увеличения или восстановления резерва под обесценение.

При списании запасов расходом признается их балансовая стоимость, т.е. фактическая себестоимость за вычетом созданного резерва. В связи с этим сумму резерва по списанным запасам следует отнести на восстановление ранее начисленного резерва (п. 30, 43 ФСБУ 5/2019), отразив сторнированной записью по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» к корреспонденции с дебетом счета 91-2 «Прочие расходы».

8.3. СПОСОБЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ЗАПАСОВ

Пообъектный учет резерва ведется при единичном и мелкосерийном производстве в случае значительного и разнонаправленного изменения рыночной стоимости запасов. Балансовый способ применяется в массовом производстве, когда колебания рыночной стоимости запасов не очень значительны и несущественно влияют на изменение конкретной себестоимости конкретных продуктов.

МСФО регламентирует пообъектное списание части стоимости запасов до чистой цены их продажи, при этом разрешая в некоторых случаях объединить сходные единицы запасов в группы для проведения оценки. Подобное агрегирование целесообразно, например, в отношении единиц запасов, относящихся к одному товарному ассортименту, имеющих одинаковое конечное использование, производимых и реализуемых в одном географическом регионе. При пообъектном способе учета резерва каждая операция с обесценившимися запасами требует отражения изменения резерва.

При балансовом способе учета резерва в течение года никакие операции с резервом не отражаются независимо от движения запасов и их рыночной стоимости. Оценка величины резерва — только в конце года. Очевидно, что выбор способа диктует принцип существенности и рациональности учета. Пообъектный учет резерва ведется при единичном и мелкосерийном производстве в случае значительного и разнонаправленного изменения рыночной стоимости запасов.

Балансовый способ применяется в массовом производстве, когда колебания рыночной стоимости запасов не очень значительны и несущественно влияют на изменение конкретной себестоимости конкретных продуктов.

Пример

Организация занимается массовым производством мебели, при этом у части древесины из-за нарушения условий хранения ухудшается качество, и она подлежит обесценению, а часть растет в цене в связи с инфляцией. Тогда рекомендуется применять балансовый способ.

Учет резерва при инвентаризации запасов

Если по списываемым в прочие расходы запасам ранее был создан резерв под обесценение, то он подлежит списанию его в части, относящейся к выбывшим запасам. По запасам, отнесенным в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство (расходов на продажу), рекомендуется изменить вид резерва в аналитическом учете. Бухгалтерские записи могут быть следующими (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Корреспонденция счетов по учету резерва при недостачах

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|-------|--|--|--|
| 1 | Отражена стоимость недостающих запасов | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 10 «Материалы» (41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.) |

8.3. Способы организации учета резерва под обесценение запасов

Окончание табл. 8.2

| № п/п | Факт хозяйственной жизни | Дебет | Кредит |
|------------------------------------|---|--|--|
| 2 | Отражены отклонения по недостающим товарам, материалам и т.п. (если применяются учетные цены и счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей») – прямой или сторнировочной записью | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» |
| 3 | СТОРНО Торговая наценка по недостающим товарам, учитываемым по продажным ценам с применением счета 42 «Торговая наценка» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 42 «Торговая наценка» |
| В пределах норм естественной убыли | | | |
| 4 | Списана стоимость недостающих запасов (товаров, материалов, готовой продукции и т.п.) в пределах норм естественной убыли | 20 «Основное производство» (44 «Расходы на продажу» и др.) | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» |
| 5 | Сверх норм естественной убыли | | |
| | Стоимость запасов сверх норм естественной убыли списана в прочие расходы | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие доходы» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» |
| 6 | СТОРНО Списан резерв под обесценение, относящийся к списанным запасам (если такой резерв создавался) | 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие доходы» | 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» |

До распределения суммы недостачи между счетами (при наличии норм естественной убыли) рекомендуется предварительно учесть ее на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Однако распределение нужно произвести до конца года, чтобы на счете 94 не осталось сумм, которые не соответствуют понятию актива.

9. Раскрытие информации в отчетности

9.1. Согласно ФПБУ 5/2019 организация должна раскрывать следующую информацию о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности в разрезе из видов:

а) балансовая стоимость запасов на начало и конец отчетного периода;

б) сверка остатков запасов в разрезе фактической себестоимости и обесценения на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период;

в) в случае восстановления ранее созданного резерва под обесценение причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;

г) балансовая стоимость запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе запасов, находящихся в залоге;

д) способы расчета себестоимости запасов при их выбытии;

е) последствия изменения способов расчета себестоимости запасов (по сравнению с предыдущим отчетным периодом);

ж) авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов.

Информация о запасах в бухгалтерском балансе

9.2. В бухгалтерском балансе информацию о запасах раскрывается в разделе 2 «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы». По данной строке следует показать балансовую стоимость запасов, которая формируется по следующей формуле:

| | | | | | | |
|------------------------------|---|---|---|--|---|---|
| Балансовая стоимость запасов | = | Сумма дебетовых остатков по счетам 10, 15, 20, 21, 23, 28, 29, 41, 43, 45 | + | Дебетовое сальдо по счету 16 (или) — Кредитовое сальдо по счету 16 | — | Кредитовое сальдо по счету 14 — Кредитовое сальдо по счету 42 |
|------------------------------|---|---|---|--|---|---|

Товары в розничной торговле, которые учитываются по продажным ценам в бухгалтерском учете, показываются за вычетом торговой наценки.

Если информация об отдельных видах запасов (материалах, товарах, готовой продукции и др.) является **существенной**, то ее следует раскрывать отдельно в самостоятельно введенных строках, детализирующих показатель строки 1210.

Для раскрытия информации об авансах, предварительной оплате, задатках, уплаченных организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов рекомендуется включить указанные суммы в статью бухгалтерского баланса «Запасы», а при необходимости— с учетом существенности раскрыть отдельно.

В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится более детальная, не менее важная информация, без понимания которой невозможна оценка экономического положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Поэтому организация бухгалтерского учета активов и обязательств, порядок формирования показателей данной формы крайне актуальны тем хозяйствующим субъектам, которые стремятся сделать свою отчетность инструментом качественного экономического и финансового анализа, а также убедить инвесторов и кредиторов в возможности вложений средств в компанию.

В соответствии с п. 4 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной и (или) текстовой форме; при этом содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения № 3 к приказу от 02.07.2010 № 66н.

Приложение № 3 Пояснений, раздел 4 «Запасы»

9.3. Данный раздел предназначен для раскрытия информации по строке 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса.

Раздел содержит две таблицы. В табл. 4.1 «Наличие и движение запасов» отражается себестоимость и величина резерва под снижение стоимости на начало и на конец периода, а также то, какие изменения произошли с запасами за период. Данные указывают за отчетный год и за предыдущий, в целом по всем материальным ценностям, а также в разрезе их групп или видов. Уровень детализации пояснений (в частности, к строке 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса) определяется существенностью показателей и зависит от совокупности качественных и количественных факторов (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99, п. 3 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н, письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07–02–18/01).

Например, в табл. 4.1 может быть обособленно приведена информация по таким укрупненным группам запасов: сырье и материалы; готовая продукция; товары (включая товары отгруженные, право собственности на которые не перешло к покупателю (счет 45 «Товары отгруженные»)); затраты в незавершенном производстве (включая полуфабрикаты собственного производства); расходы будущих периодов; животные на выращивании и откорме. Для целей определения ликвидности и каналов использования запасов могут быть также разделены на группы: запасы, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг); б) запасы, предназначенные для продажи (наиболее ликвидные); запасы, используемые для управленческих нужд компании. В табл. 9.1 и 9.2 приведена информация об учетном обеспечении заполнения данного подраздела.

По графе себестоимость (на конец периода) показывается информация о МПЗ только в части, относящейся к сырью и материалам, а именно, кроме сырья и материалов, предназначенных для создания внеоборотных активов организации (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07–04–18/01)).

Таблица 9.1

**Информационное обеспечение формирования показателей
раздела 4 «Запасы», таблицы 4.1 «Наличие и движение запасов»
(графы на начало и конец периода)**

| Наименование показателя | Код | Период | На начало года | | На конец периода | |
|-----------------------------------|------|------------|---|--|---|--|
| | | | Себестоимость | Величина резерва под снижение стоимости | Себестоимость | Величина резерва под снижение стоимости |
| Запасы — всего | 5400 | За 2021 г. | Сумма строк по соответствующему году (резерв показывается в скобках) | | Сумма строк по соответствующему году | (Сумма строк по соответствующему году) |
| | 5420 | За 2020 г. | | | | |
| том числе: | 5401 | За 2021 г. | СНд | (СНк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости сырья и материалов) | СКд по счету 10 + СКд по счету 15 + СКд по счету 16 | (СКк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости сырья и материалов) |
| <i>Сырье и материалы</i> | 5421 | За 2020 г. | по счету 10 + СНд по счету 15 – СНд по счету 16 или СНд по счету 10 | | | |
| <i>Незавершенное производство</i> | 5402 | За 2021 г. | СНд по счету 20 + СНд по счету 21 + СНд по счету 23 + СНд по счету 29 + СНд по счету 44 | (СНк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости НЗП) | СКд по счетам 20, 21, 23, 44 | (СКк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости НЗП) |
| | 5422 | За 2020 г. | по счету 29 + СНд по счету 44 | | | |
| <i>Готовая продукция</i> | 5403 | За 2021 г. | СНд | (СНк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции) | СКд по счету 43 + СКд по счету 45 | (СКк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции) |
| | 5423 | За 2020 г. | по счету 43 + СНд по счету 45 | | | |

Окончание табл. 9.1

| Наименование показателя | Код | Период | На начало года | | На конец периода | |
|-------------------------|-----|------------|--|---|---|--|
| | | | Себестоимость | Величина резерва под снижение стоимости | Себестоимость | Величина резерва под снижение стоимости |
| <i>Товары</i> | | За 2020 г. | СНд по счету 41 + СНД по счету 45 – –СНк по счету 42 | (СНк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости товаров) | СКд по счету 41 + СКд по счету 45 – СКк по счету 42 | (СКк по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение товаров |
| | | За 2021 г. | | | | |

Определить морально и физически устаревшие материальные ценности, которые не могут участвовать в производственном процессе, могут технические специалисты организации (например, технологи, специалисты по снабжению). Для этих целей в организациях может быть создана постоянно действующая рабочая комиссия, которая и определяет перечень таких материалов. На основании заключения (акта) комиссии создается протокол о дальнейшем использовании (либо неиспользовании) таких материальных ценностей.

Таблица 9.2

Пример использования субсчетов к синтетическому счету 14

| № счета (субсчета) | Наименование |
|--------------------|--|
| 14-1 | Резерв под снижение стоимости сырья и материалов |
| 14-2 | Резерв под снижение стоимости полуфабрикатов |
| 14-3 | Резерв под снижение стоимости товаров |

По иным видам запасов показатели табл. 4.1, Приложения № 3 Пояснения заполняются аналогично. При этом показатели строки 1210 «Запасы» в бухгалтерском балансе и, соответственно, показатели строк 5400 «Запасы – всего за отчетный год» и 5420 «Запасы – всего за предыдущий отчетный

Таблица 9.3

Информационное обеспечение формирования показателей раздела 4 «Запасы», таблицы 4.1 «Наличие и движение запасов (графы изменения за период)»

| Наименование показателя | Код | Период | Изменения за период | | | | Оборот запасов между их группами (видами) |
|--|------|------------|--|-----------------|--|---|---|
| | | | Поступления и затраты | Выбыло | | Убытки от снижения стоимости | |
| | | | | Состоятельность | Резерв под снижение стоимости | | |
| Запасы – всего | 5400 | За 2021 г. | Сумма строк по соответствующему году (резерв показывается в скобках) | | | | — |
| | 5420 | За 2020 г. | | | | | — |
| В том числе: <i>Сырье и материалы</i> | 5401 | За 2021 г. | ДО по счету 15 – ДО по счету 15 в корреспонденции со счетом 16 | КО по счету 10 | ДО за отчетный период по счету 14 в связи с выбытием в отчетном периоде сырья и материалов | КО по счету 14 – ДО по счету 14 (за исключением сумм восстановленных резервов по выбытию МПЗ) * | ДО по счету 10 в корреспонденции со счетами 20, 23, 28, 29, 41, 43 – КО по счету 10 в корреспонденции со счетами 20, 23, 28, 29, 41, 43 <i>Отрицательная величина показывается в скобках</i> |
| | 5421 | За 2020 г. | или ДО по счету 10 с кредита счетов 60, 76, 70, 69 и т.д. | | | | |

*Показатель графы «Изменения за период. Убытков от снижения стоимости» указывается в круглых скобках, если в отчетном периоде кредитовый оборот по счету 14 превышает дебетовый оборот по счету 14 (за исключением сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием сырья и материалов. В таком случае он увеличивает отрицательный показатель графы «На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости». Но если же кредитовый оборот по счету 14 меньше дебетового оборота по этому счету (кроме сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием сырья и материалов), то показатель графы «Изменения за период. Убытков от снижения стоимости» указывается без круглых скобок и уменьшает отрицательный показатель графы «На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости».

год» табл. 4.1 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах могут превышать сумму расшифровывающих их показателей, приведенных в остальных строках табл. 4.1, если информация не обо всех группах запасов признана существенной для обособленного представления в отчетности. Чтобы обеспечить равенство, можно вводить строку «Прочие».

Табл. 4.2 «Запасы в залоге» Приложения № 3 Пояснения раскрывает информацию о неоплаченных запасах и запасах в залоге. Информация отражается по состоянию на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря позапрошлого года, по запасам в целом и в разрезе групп (видов).

Так, в соответствии со ст. 488 ГК РФ (п. 5), если иное не предусмотрено договором купли-продажи, с момента передачи товара покупателю и до его оплаты товар, проданный в кредит, признается находящимся в залоге у продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара.

Также в данной таблице раскрывается информация о переданных видах МПЗ организацией в залог на основании соглашения о залоге с целью обеспечения обязательств перед залогодержателем (п. 11, 12, 13, 25 Информации Минфина России от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации»).

Все запасы оцениваются в данной форме в нетто-оценке, т.е. как они показываются в бухгалтерском балансе. Для обособления указанной информации следует организовать соответствующий аналитический учет.

Все виды запасов оцениваются в данной форме в нетто-оценке, т.е. как они показываются в бухгалтерском балансе — за вычетом созданных под обесценение резервов. Для обособления указанной информации следует организовать соответствующий аналитический учет.

Таблица 9.4

**Информационное обеспечение формирования показателей
раздела 4 «Запасы», таблицы 4.2 «Запасы в залоге»**

| Наименование показателя | Код | На 31.12.2021 и далее на конец 2020 и 2019 гг. |
|--|------|--|
| Запасы, не оплаченные на отчетную дату, — всего | 5440 | Сумма соответствующих строк |
| В том числе: | | |
| Товары | 5441 | Для отбора информации необходимо организовать аналитический учет на счете 009 так, чтобы обособить информацию по следующим группам: — стоимость приобретенных запасов, не оплаченных поставщикам (если залог возник в силу закона); — стоимость переданных залогодержателю запасов, указанная в соглашении о залоге (если залог возник в силу соглашения о залоге) |
| Готовая продукция и т.д. | 5442 | |
| Запасы, находящиеся в залоге по договору, — всего | 5445 | Сумма соответствующих строк |
| Готовая продукция и т.д. | | Аналогично |

Приложения

Приложение 1

Перечень нормативных актов, регулирующих нормы естественной убыли

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|--|--|--|--|
| ПРОДОВОЛЬСТВЕННЫЕ ТОВАРЫ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ | | | |
| 1 | Бакалейные товары | В розничной торговой сети, при хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 2 | Бахчевые культуры (арбузы, дыни) | При перевозке железнодорожным транспортом | Приказы Минсельхоза России № 3, Минтранса России № 2 от 14.01.2008 |
| 3 | Виноматериалы и вина, коньячные спирты и коньяки | При перевозке железнодорожным, водным, автомобильным транспортом и осуществлении транспортных операций | Постановление Госснаба СССР от 18.12.1987 № 153 <*> |
| 4 | Горчичный порошок | При хранении в закрытых складах | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <*> |
| 5 | Зерно, продукты его переработки и семена различных культур | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 14.01.2009 № 3 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|--|--|--|
| 6 | Зерно | Перевозка в вагонах-зерновозах | Постановление Госснаба СССР от 18.12.1987 № 152 <***> |
| 7 | Зерно, зерносмеси и отходы первой категории, семена масличных культур и трав, хлебопродукция, отруби, жмых и комбикорм | При перевозках автомобильным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 02.06.1986 № 63 <***> |
| 8 | Колбаса и копчености | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | | Приказ Минсельхоза России от 16.08.2007 № 395 |
| 9 | Комбикорма | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 06.04.2007 № 198 |
| | | При перевозке | Приказы Минсельхоза России № 569, Минтранса России № 164 от 19.11.2007 |
| 10 | Кондитерские товары | В розничной торговой сети, при хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 11 | Лед сухой | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|---|
| 12 | Лимоны | При перевозках по железной дороге | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <***> |
| | | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 13 | Масло растительное | При верхнем сливе из железнодорожных цистерн | Постановление Госснаба СССР от 07.09.1987 № 121 <***> |
| | | При железнодорожных перевозках в цистернах | Постановление Госснаба СССР от 05.12.1986 № 165 <***> |
| 14 | Масло сливочное, упакованное монолитами в пергамент и пакеты-вкладыши из полимерных материалов | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 № 266 |
| 15 | Массы грузов (зерно, семена, овощи, картофель, свекла сахарная, бахчевые культуры свежие, фрукты и ягоды свежие, орехи, прочая) | При перевозках речным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 25.03.1986 № 38 <***> |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при ко- торых может про- изойти убыль | Нормативный акт, ут- вердивший нормы есте- ственной убыли |
|----------|--|--|---|
| | продукция сельского хозяйства, продукция мукомольно- крупяной про- мышленности, продукция хлебопекарной, макаронной, кондитерской, крахмалопа- точной про- мышленности, концентраты пищевые, из- делия табачно- махорочные, комбикорма, жмыхи, продукция молочной, маслобойной и сыродельной промышлен- ности, яйца, масло и мя- сопродукты, рыба и рыбо- продукты, кон- сервы, спирт, напитки алко- гольные | | |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|---|
| | и безалкогольные, прочая продукция пищевой, мясомолочной и рыбной промышленности) | | |
| 16 | Молочные и жировые продукты | В розничной торговой сети, при хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 17 | Мука, крупа, сахар-песок, поваренная соль, крахмал | Поступающие в розничную торговую сеть во всех видах транспортной тары, включая тару-оборудование | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 18 | Мясо и субпродукты кроликов и птицы | При хранении, охлаждении, замораживании на холодильниках | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 Приказ Минсельхоза РФ от 28.08.2006 № 269 |
| | | При перевозках в авторефрижераторах | Приказы Минсельхоза России № 424, Минтранса России № 137 от 21.11.2006 |
| 19 | Мясо, мясопродукты и субпродукты | При хранении, охлаждении, замораживании, | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|---|--|
| | | в розничной торговой сети, в предприятиях общественного питания | Приказ Минсельхоза России от 16.08.2007 № 395 |
| | | При перевозках | Приказы Минсельхоза России № 425, Минтранса России № 138 от 21.11.2006 |
| 20 | Фрукты, овощи и грибы замороженные, переработанные | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 21 | Масса мороженой неглазированной продукции из рыбы | При хранении на холодильниках | Приказ Росрыболовства от 31.07.2009 № 676 |
| 22 | Рыба соленая, холодного копчения, вяленая, балычные изделия | При перевозке железнодорожным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 23.08.1985 № 93 <*> |
| 23 | Рыб и морских млекопитающих жиры | При транспортировке по железной дороге | Постановление Госснаба СССР от 01.04.1976 № 36 <*> |
| 24 | Мороженая неглазированная рыба естественной морозки | При перевозках воздушным транспортом | |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|--|
| 25 | Сахар и продукция сахарной промышленности (сахар, сахарная свекла, меласса) | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 № 270 |
| | | При перевозках по морским путям сообщения, железнодорожным и автомобильным транспортом | Приказы Минсельхоза России № 426, Минтранса России № 139 от 21.11.2006 |
| 26 | Грейпфруты | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 27 | Свежие мандарины и апельсины | При хранении и продаже | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | При рефрежирации и фумигации бромистым метилом | |
| 28 | Свежие ананасы и бананы | При хранении и дозревании | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 29 | Свежие картофель, овощи, плоды, грибы, зеленные культуры | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | При перевозках автомобильным, железнодорожным, речным, морским транспортом | Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 № 268 |
| | | При перевозках автомобильным, железнодорожным, речным, морским транспортом | Приказы Минсельхоза России № 3, Минтранса России № 2 от 14.01.2008 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|---|--|
| 30 | Свекла сахарная | При перевозках железнодорожным транспортом | Приказы Минсельхоза России № 3, Минтранса России № 2 от 14.01.2008 |
| 31 | Свекла сахарная, бахчевые культуры свежие, фрукты и ягоды свежие, продукция молочной, масложирной и сыродельной промышленности, масла растительные, мясо и мясопродукты | При перевозках морским путем сообщения | Постановление Госснаба СССР от 22.01.1987 № 6 <*> |
| 32 | Семена подсолнечника | При хранении на предприятиях масложирной промышленности | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <*> |
| 33 | Соль | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | При перевозке речными транспортом | Постановление Госснаба СССР от 26.12.1988 № 99 <*> |
| 34 | Спиртованные соки и морсы | При железнодорожных перевозках | Постановление Госснаба СССР от 07.04.1989 № 24 <*> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|--|--|---|
| | | в дубовых бочках | |
| | | При перевозках в железнодорожных и автомобильных цистернах | Постановление Госнаба СССР от 08.01.1986 № 5 <***> |
| 35 | Стеклопакетная тара с пищевыми товарами | На складах, базах, в розничных торговых предприятиях, предприятиях общественного питания | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 36 | Сыры | При хранении, приемке | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | | Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 № 267 |
| 37 | Творог | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| | | | Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 № 267 |
| 38 | Отдельные виды продукции (семена льна и конопли в таре, треста и солома) | При перевозках по железной дороге | Постановление Госнаба СССР от 04.05.1982 № 39 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|--|--|---|
| | льна без тары (в снопах)) | | |
| 39 | Фураж (овес и ячмень, отруби, жмых, комбикорм) | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 40 | Хлебобулочные продукты | В розничной торговой сети | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 41 | Цикорий корневой свежий | При длительном хранении в буртах | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <*> |
| | | При перевозках автотранспортом | |
| 42 | Этиловый спирт | При перевозке | Приказ Минсельхоза России № 405, Минтранса РФ № 137 от 20.08.2008 |
| | | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 12.12.2006 № 463 |
| | | При закупке, хранении и поставке | Приказ Минфина России от 11.12.2020 № 303н |
| 43 | Яйца | При хранении | Приказ Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 |
| 44 | Фрукты (виноград, вишни, груши, персики, сливы, черешня, яблоки) | При перевозках воздушным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 21.10.1988 № 82 <*> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|--|
| 45 | Шрот ма-сличных культур, соап-стоки | При хранении | Постановление Госснаба СССР от 29.07.1983 № 81 <***> |
| | | При перевозках автомобильным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 07.01.1986 № 2 <***> |
| 46 | Жом сушеный гранулиро-ванный | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 21.04.2015 № 159 |
| | | При перевозке автомобильным транспортом | Приказ Минсельхоза России № 263, Мин-транса России № 197 от 24.06.2015 |
| | | При перевозке железнодорожным транспортом | Приказ Минсельхоза России № 263, Мин-транса России № 197 от 24.06.2015 |
| 47 | Алкогольная, спиртосо-держащая продукция, отдельная ви-нодельческая продукция, кальвадосный дистиллят, пиво и пивные напитки, сидр, пуаре и медо-вуха | При производстве, при обороте | Приказ Минфина России от 11.12.2020 № 303н |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-----------------------------------|--|---|--|
| НЕПРОДОВОЛЬСТВЕННЫЕ ТОВАРЫ | | | |
| 1 | Зеркала бытовые | При транспортировании, хранении и реализации | ПриказМинторга СССР от 28.12.1988 № 213 <***> |
| 2 | Елочные стеклянные украшения | При получении на прирельсовых и неприрельсовых складах, при перевозках автотранспортом, хранении и реализации | ПриказМинторга СССР от 27.12.1985 № 307 <***> |
| 3 | Изделия из пластмасс (хозяйственные, галантерейные и культовары) | При транспортировании, хранении и реализации | ПриказМинторга СССР от 27.11.1991 № 94 |
| 4 | Нефтепродукты | При приеме, отпуске, хранении, транспортировании, перевозке | ПриказМинэнерго России от 16.04.2018 № 281 |
| | | | Приказ Минэнерго России № 1035, Минтранса России № 412 от 15.11.2018 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 26.03.1986 № 40 <***> |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 08.06.1977 № 30 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---------------------|--|---|
| 5 | Нефть | При приеме, отпуске, хранении, транспортировании, перевозке | Приказ Минэнерго России № 1035, Минтранса России № 412 от 15.11.2018 |
| | | | Приказ Минэнерго России от 16.04.2018 № 280 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 15.03.1988 № 23 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 08.06.1977 № 30 |
| 6 | Спецмарки | Поврежденные при перевозках алкогольной продукции, расфасованной в потребительскую стеклянную тару | «Предельно допустимые нормативы потерь спецмарок от повреждения при перевозках алкогольной продукции, расфасованной в потребительскую стеклянную тару» (утв. Минсельхозпродом РФ 16.02.1999) |
| | | При внутрискладском транспортировании, хранении, погрузке в автомашины или железнодорожные вагоны | «Предельно допустимые нормы расхода спецмарок при оформлении алкогольной продукции и предельно допустимый норматив потерь спецмарок при внутрискладском транспортировании, хранении погрузке в автомашины |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|--|------------------------|---|---|
| | | | или железнодорожные вагоны алкогольной продукции» (утв. Минсельхозпродом РФ 16.02.1999) |
| 7 | Строительные материалы | При транспортировании автотранспортом, хранении и реализации | Приказ Минторга СССР от 27.11.1991 № 95 |
| При перевозках автомобильным транспортом | | Постановление Госснаба СССР от 08.06.1987 № 78 <*> | |
| При морских перевозках | | Постановление Госснаба СССР от 30.12.1981 № 123 | |
| При транспортировании и хранении | | «РДС 82–202-96. Правила разработки и применения нормативов трудноустраиваемых потерь и отходов материалов в строительстве» (приняты постановлением Минстроя России от 08.08.1996 № 18–65) | |
| 8 | Цемент | При перевозках железнодорожным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 05.09.1985 № 97 |
| | | При морских перевозках | Постановление Госснаба СССР от 27.04.1989 № 32 <*> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|--|--|---|
| 9 | Кирпич строительный | При транспортировании | Утв. Минпромстрой-материалов СССР от 10.05.1982 |
| 10 | Кирпич силикатный | При транспортировании | Утв. Минпромстрой-материалов СССР от 10.03.1983 |
| 11 | Кварцевый песок | При хранении и перевозках по железным дорогам | Постановление Госснаба СССР от 10.01.1977 № 2 <*> |
| 12 | Строительная керамика | При транспортировке по железной дороге, водным и автомобильным транспортом | Приказ Минторга СССР от 25.01.1985 № 20 <***> |
| 13 | Нерудные строительные материалы | При хранении | Постановление Госснаба СССР от 15.06.1984 № 72 <***> |
| | | При железнодорожных и автомобильных перевозках | Постановление Госснаба СССР от 15.07.1984 |
| 14 | Облицовочные материалы из природного камня | При хранении | Утв. Минпромстрой-материалов СССР от 10.09.1980 |
| 15 | Лакокрасочные материалы | При сливе из металлических фляг, барабанов и бочек | Приказ Минпро-мторга России от 08.11.2010 № 1000 |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|--|--|--|
| 16 | Масса грузов металлургической промышленности (руда железная и марганцевая, сырье цветных металлов, сырье серное, кокс, шлаки гранулированные, огнеупоры, асбест и слюда, металлы черные, металлы цветные, шлаки металлургические для переплавки) | При перевозках железнодорожным транспортом | Приказ Минпромнауки России от 25.02.2004 № 55 Постановление Госснаба СССР от 30.07.1984 № 93 <*> |
| 17 | Отдельные виды продукции производственно-технического назначения (руда железная и марганцевая, сланцы горючие, минерально-строительные) | При перевозках железнодорожным транспортом При перевозке речным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 19.10.1989 № 64 <***> Постановление Госснаба СССР от 27.04.1989 № 31 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при ко- торых может про- изойти убыль | Нормативный акт, ут- вердивший нормы есте- ственной убыли |
|----------|--|--|---|
| | материалы природные, зола, шлаки, кроме гранулированных и металлургических для переплавки, сырье минеральное промышленное, формовочные и абразивные материалы, серное сырье, цемент, флюсы, металлы черные, металлы цветные, шлаки металлургические для переплавки, каучук, резина и изделия из них, сажа, продукция коксохимической и лесохимической промышленности, кислоты, | При морских перевозках | Постановление Госнаба СССР от 27.04.1989 № 32 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|---|
| | соли, щелочи и другие химические продукты, соль сухая без тары) | | |
| 18 | Шлаки гранулированные | При перевозках железнодорожным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 30.07.1984 № 93 <*> |
| | | При речных перевозках | Постановление Госснаба СССР от 27.03.1984 № 33 |
| 19 | Соль | При перевозке речным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 26.12.1988 № 99 <***> |
| 20 | Масса грузов (торф и торфяная продукция, горючие сланцы, минерально-строительные материалы, зола, шлаки строительные, кроме гранулированных, сырье минеральное промышленное, формовочные и абразивные | При перевозках речным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 № 39 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|--|--|--|---|
| | материалы, мыло, клей всякий, казеин, продукция меховой, кожаной и обувной промышленности, домашние вещи и утильсырье) | | |
| 21 | Отдельные виды продукции (кожи сырые и мокросолевые | При перевозках по железным дорогам | |
| 22 | Топливная продукция (антрацит, угли, в том числе брикеты из углей) | При морских перевозках и погрузочно-разгрузочных работах в порту | Постановление Госснаба СССР от 29.03.1989 № 21 <***> |
| | | При речных перевозках и погрузочно-разгрузочных работах в порту | |
| | | При хранении и разгрузке | Постановление Госснаба СССР от 11.08.1987 № 109 <***> |
| | | При перевозках железнодорожным транспортом | |
| При перевозках автомобильным транспортом | | | |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|--|
| 23 | Дрова | При хранении и складских операциях | Приказ Минпроторга России от 01.10.2008 № 173 |
| 24 | Химическая продукция (минеральные удобрения, жидкие криопродукты, хлорпарафин жидкий, хлорпарафин твердый, муравьиная кислота, фенол) | При хранении на складах, при внутрискладских операциях, при операциях слива-налива | Приказ Минпроторга России от 08.11.2010 № 1000 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 16.07.1987 № 102 |
| | | При перевозках | Постановление Госснаба СССР от 30.07.1984 № 93 <*> |
| 25 | Минеральные удобрения | При хранении и перевозках автомобильным и железнодорожным транспортом | Приказы Минпромэнерго России № 93, Минтранса России № 41 от 11.03.2008 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 20.03.1989 № 15 <***> |
| 26 | Продукция коксохимической промышленности | При перевозке речным транспортом | Постановление Госснаба СССР от 26.12.1988 № 98 <***> |
| 27 | Лесохимическая продукция | При хранении | Приказ Минпроторга России от 01.10.2008 № 173 |
| | | | Постановление Госснаба СССР от 29.07.1983 № 81 <***> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|---|---|
| 28 | Товары бытовой химии в мелкой расфасовке | При транспортировании, хранении и реализации | Приказ Минога СССР от 24.09.1991 № 68 |
| 29 | Электроарматурное и ламповое стекло, электроустановочные изделия, электролампы | При их транспортировании, хранении и реализации | Приказ Минторга СССР от 02.12.1988 № 196 <*> |
| 30 | Стекло | При перевозке железнодорожным, водным транспортом или смешанном сообщении | Утв. Минпромстройматериалов СССР от 21.10.1982 |
| 31 | Фарфоро-фаянсовые, майоликовые и гончарные товары, посуда стеклянная сортовая, хозяйственная, кухонная из жаростойкого стекла, колбы для термосов | При транспортировании, хранении и реализации | Приказ Минторга СССР от 04.01.1988 № 2 <*> |

Продолжение табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|-------|---|--|--|
| 32 | Растительное танидосодержащее сырье | При хранении на дубильно-экстрактовых предприятиях | Постановление Госснаба СССР от 10.01.1977 № 2 <*> |
| 33 | Натуральные и синтетические душистые вещества и эфирные масла | При хранении и отпуске на предприятиях | Постановление Госснаба СССР от 10.01.1977 № 2 <*> |
| 34 | Живица сосновая | При внутризаводской транспортировке и хранении | Приказ Минпромторга России от 01.10.2008 № 173 |
| 35 | Древесина и продукция ее переработки (лес, дощечка ящичная, пиломатериалы, дрова, деревья и кусты живые и свежесрезанные кора прессованная, корье дубильное, щепка, фанера, плиты, бумага, картон, масса древесная, целлюлоза, прокладки) | При перевозках железнодорожным, морским, речным транспортом и в смешанных железнодорожно-водных сообщениях | Приказы Минпро-мторга России № 185, Минтранса РФ № 175 от 28.10.2008 |

Окончание табл.

| № п/п | Наименование товара | Условия, при которых может произойти убыль | Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли |
|---|--|---|---|
| | картонные для яиц, древесный уголь, продукция лесохимической промышленности) | | |
| 36 | Олифы | При сливе из металлических бочек, барабанов и фляг, цистерн | Постановление Госснаба СССР от 07.09.1987 № 121 <*> |
| МЕДИКАМЕНТЫ И МЕДИЦИНСКИЕ ТОВАРЫ | | | |
| 1 | Препараты, применяемые в ветеринарии | При хранении | Приказ Минсельхоза России от 06.04.2007 № 198 |

<*> Документ утратил силу с 01.07.2021 года в соответствии с постановлением Правительства РФ от 16.11.2020 № 1850.

<*> Документ утратил силу с 01.07.2021 года в соответствии с постановлением Правительства РФ от 13.06.2020 № 857.

Приложение 2

УТВЕРЖДАЮ
Генеральный
директор ООО «XXX»
Морин А.В. Морин

22.08.2021

АКТ

перевода одной единицы измерения материалов в другую

По приходному ордеру от 22.08.2021 № 1542 от ООО «Торговая фирма Профайл» поступили материалы. Постоянно действующая комиссия в составе трех человек, созданная на основании приказа от 04.11.2020 № 22/к, в лице:

| | | |
|--------------------------|---------------------|------------------|
| Председателя комиссии | Главного бухгалтера | А.С. Порозовой |
| | _____ | _____ |
| | должность | Ф. И. О. |
| Членов комиссии | кладовщика | П.А. Беспалова, |
| | _____ | _____ |
| | должность | Ф. И. О. |
| | менеджера | А.С. Кондратьева |
| | _____ | _____ |
| | должность | Ф. И. О. |

Подтверждает данным актом перевод единиц измерения поставщика в единицы измерения, по которым материалы будут отпускаться со склада организации в производство. Соответственно, произведен перерасчет входных цен.

Данные представлены в таблице.

| № п/п | Наименование материалов | Данные | Единицы измерения | Цена без НДС, руб. | Количество | Сумма без НДС, руб. |
|-------|-----------------------------------|-------------|-------------------|--------------------|------------|---------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Кирпич доборный поризованный | Поставщика | тонны | 10 000,00 | 4 | 40 000,00 |
| | | Организации | штуки | 40,00 | 1000 | 40 000,00 |
| 2 | Крупноформатный поризованный блок | Поставщика | тонны | 7 000,00 | 4 | 28 000,00 |
| | | Организации | штуки | 280,00 | 100 | 28 000,00 |
| 3 | Камень керамический пустотелый | Поставщика | тонны | 20 000,00 | 3,65 | 73 000,00 |
| | | Организации | штуки | 44,98 | 1623 | 73 000,00 |

Подписи членов комиссии:

Главный бухгалтер

Порозова

А.С. Порозова

должность

подпись

Ф. И. О.

Кладовщик

Беспалов

П.А. Беспалов

должность

подпись

Ф. И. О.

Менеджер

Кондратьев

А.С. Кондратьев

должность

подпись

Ф. И. О.

Вопрос: Об учете премий, льгот, предоставленных организации согласно условиям договора, в фактической себестоимости запасов.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО**

от 18 марта 2021 г. № 07–01–09/19540

В связи с обращением Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 14 сентября 2018 г. № 194н, Министерством не осуществляется разъяснение законодательства Российской Федерации, практики его применения, практики применения приказов Министерства, а также толкование норм, терминов и понятий по обращениям, не рассматриваются по существу обращения по проведению экспертиз договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н, суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления. При этом премии, льготы, предоставленные организации согласно условиям договора, учитываются в фактической себестоимости запасов при условии, что

такие премии, льготы непосредственно связаны с приобретением конкретной единицы учета запасов, признанных в бухгалтерском учете.

Директор Департамента
Л.З. Шнейдман
18.03.2021

Приложение к Письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01)). Извлечение

**Отражение в бухгалтерском балансе данных
о материально-производственных запасах**

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

предназначенные для продажи;

используемые для управленческих нужд организации.

Поскольку сырье, материалы и т.п. активы, используемые для создания внеоборотных активов аудируемого лица, не удовлетворяют указанным характеристикам, они не могут быть признаны частью материально-производственных запасов аудируемого лица.

Согласно пункту 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения. Активы представляются как краткосрочные, если срок обращения по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы представляются как долгосрочные.

Учитывая изложенное, сырье, материалы и т.п. активы, используемые для создания внеоборотных активов аудируемого лица, отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов.

Оглавление

| | |
|---|------------|
| Общие положения | 3 |
| 1. Термины и определения | 4 |
| 2. Экономическая характеристика и правовое регулирование запасов | 10 |
| 2.1. Экономическая сущность запасов..... | 10 |
| 2.2. Правовое регулирование бухгалтерского учета запасов..... | 11 |
| 3. Первичные документы по учету запасов | 15 |
| 4. Признание запасов | 23 |
| 4.1. Единица учета запасов..... | 23 |
| 4.2. Оценка запасов при принятии к учету..... | 25 |
| 4.3. Оценка незавершенного производства..... | 45 |
| 5. Отпуск и списание запасов | 57 |
| 5.1. Оценка запасов при списании..... | 57 |
| 5.2. Отражение списания запасов на счетах бухгалтерского учета | 69 |
| 6. Синтетический и аналитический учет запасов | 73 |
| 6.1. Учет неотфактурованных поставок..... | 101 |
| 6.2. Учет товаров..... | 103 |
| 6.3. Учет готовой продукции и незавершенного производства..... | 120 |
| 6.4. Бухгалтерский учет спецнастки | 138 |
| 7. Инвентаризация запасов | 145 |
| 8. Оценка в бухгалтерском учете запасов после признания | 154 |
| 8.1. Определение суммы резерва под обесценение запасов..... | 154 |
| 8.2. Отражение резерва в бухгалтерском учете..... | 160 |
| 8.3. Способы организации учета резерва под обесценение запасов..... | 161 |
| 9. Раскрытие информации в отчетности | 165 |
| Приложения | 173 |
| Приложение 1. Перечень нормативных актов, регулирующих нормы естественной убыли..... | 173 |
| Приложение 2..... | 196 |
| Приложение 3..... | 198 |
| Приложение 4..... | 200 |

| | |
|----------------|--|
| ФЗ № 436-ФЗ | Издание не подлежит маркировке в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 1 |
|----------------|--|

Учебное издание

М.А. Шадрина, И.В. Харчева

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ФЕДЕРАЛЬНОГО
СТАНДАРТА ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ЗАПАСЫ»
(ФСБУ 5/2019)
МЕТОДИЧЕСКИЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Оригинал-макет подготовлен в НИЦ ИНФРА-М

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1

Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29

E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Подписано в печать 25.00.2016. Формат 60×90/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Newton. Печать цифровая. Усл. печ. л. 12,63.

Тираж 500 экз. Заказ № 00000

ТК 84300-971560-000018

Отпечатано в типографии ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1

Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Профессиональный бухгалтер — это член профессионального объединения «ИПБ России»

- Престижность членства в крупнейшем профессиональном объединении.
- Публичное признание и документальное подтверждение достигнутого уровня профессионализма.
- Профессиональное развитие и повышение профессионального уровня по актуальным программам ИПБ России.
- Востребованность у работодателей.
- Снижение профессиональных рисков.
- Получение профессиональной помощи.
- Включение в единый реестр профессионалов экономического блока.
- Обмен опытом в рамках профессионального сообщества.
- Участие в негосударственном регулировании бухгалтерского учета, внутреннего контроля и финансового анализа.
- Специальные предложения на участие в профессиональных мероприятиях.



**ИП «Институт профессиональных
бухгалтеров Московского региона»**

www.ipbmr.ru

ISBN: 978-5-6040799-4-2



9 785604 079942